

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO



TESIS DOCTORAL

Los principios del deber de contribuir en Ecuador y España
Análisis comparado

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR

PRESENTADA POR

Eddy María de la Guerra Zúñiga

DIRECTOR

Miguel Ángel Martínez Lago

Madrid, 2017

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO



**LOS PRINCIPIOS DEL DEBER DE CONTRIBUIR EN ECUADOR Y ESPAÑA
ANÁLISIS COMPARADO**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR

PRESENTADA POR:

Eddy María De La Guerra Zúñiga

Bajo la dirección del Doctor:

Miguel Ángel Martínez Lago

Madrid, 2015

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

DOCTORADO EN DERECHO

**LOS PRINCIPIOS DEL DEBER DE CONTRIBUIR EN ECUADOR Y ESPAÑA
ANÁLISIS COMPARADO**

Doctoranda:

Eddy María De La Guerra Zúñiga

Director:

Miguel Ángel Martínez Lago

Madrid, 2015

LIMINARES

Esta memoria doctoral es el producto de una investigación sobre los principios constitucionales tributarios que tempranamente se concibió durante mis estudios de Maestría en Derecho, mención Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, en el año 2009, y que fue evolucionando hasta convertirse en un estudio sobre el deber de contribución al gasto público y los principios que lo informan en el marco de los derechos del contribuyente, durante mis estudios de Doctorado en Derecho en el Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid.

En forma especial debo agradecer al Dr. Miguel Ángel Martínez Lago, Director del Departamento de Derecho Financiero y Tributario y tutor de este trabajo de investigación, por su dedicación, especial atención y guía oportuna. Debo agradecer además a la planta docente y al personal administrativo este Departamento por su grata acogida.

Esta investigación doctoral no habría podido llevarla a cabo de no ser por el apoyo de las autoridades de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, casa de estudios donde me formé como Magister y hoy laboro como docente de planta; muy especialmente del Dr. Enrique Ayala Mora, Rector; y, del Dr. Cesar Montaña Galarza, Director del Área de Derecho; a quienes hago llegar mi más sincero agradecimiento. Con especial afecto a la memoria del Dr. José Vicente Troya.

Finalmente deseo evocar a mi familia por su incondicional apoyo, especialmente a mi madre Dña. Irma Zúñiga Álvarez; y a mi hermano, el Dr. Edison De la Guerra Zúñiga; esta tesis la dedico en la amada memoria de mi padre Don. Edison De la Guerra Solano.

NOTA METODOLÓGICA

Por tratarse de una investigación de corte teórico sobre la base de una hipótesis planteada en modelo lógico de pregunta, el acercamiento al problema de investigación es de tipo cualitativo y se ha desarrollado bajo la modalidad de tesis tipo crítico-descriptiva.

Partiendo de la idea de que el método para las ciencias jurídicas apropiado es uno de carácter ecléctico, por cuanto la temática esta revestida de gran complejidad, se aplicó el método dogmático que permitió aplicar la lógica formal al estudio material de los principios tributarios; se aplicó además, el método conceptual para discurrir sobre diversas categorías normativas. La interpretación tanto de la norma jurídica como de la jurisprudencia, se alejó de métodos jurídicos «puros» que pudiesen alejar el estudio de la realidad; por lo que se combinó la exegesis con la interpretación sistematizada, aplicando diversas técnicas hermenéuticas.

Apoyada en la técnica de análisis documental, se llevaron a cabo procesos analíticos, de deducción e inducción, para llevar a cabo una investigación comparada a partir del estudio e interpretación de las siguientes fuentes de investigación: «doctrina», «jurisprudencia»; y, «norma jurídica».

Se ha recurrido a la fuente directa de consulta de todos los textos escritos en idioma español; los textos escritos en los idiomas alemán e italiano fueron consultados de sus traducciones oficiales —con respaldo editorial— al idioma español; los textos escritos en idioma italiano, sin traducción al español, se consultaron directamente; no así los textos escritos originalmente en idioma alemán, sin traducción oficial al español, que fueron referenciados a través de otros autores; siendo contadas y escasas estas referencias se evidencia la metodología aplicada en cada caso en las notas al pie.

Esta memoria doctoral se ha redactado utilizando un método de citación tradicional, aceptado tanto en España como en Ecuador; se ha respetado el estilo de los autores consultados en las citas textuales, salvo para el caso de la referencia a la «Comunidad Europea», hoy «Unión Europea»; así como para la unificación en el uso mayúsculas para términos como Estado y Derecho entre otros, en caso de cambios en citas textuales necesarios para dicha unificación, estos se evidencian con una subraya en el carácter correspondiente.

La referencia o cita textual de la jurisprudencia se ha realizado respetando la tradición de los Tribunales de los cuales emana; así también, se ha procedido a referenciar la norma jurídica consultada.

Estos procesos metodológicos, han permitido elaborar un documento académico que coadyuva no solo la obtención de mi título de Doctora en Derecho; sino además que cumple con mi expectativa personal como docente, de profundizar el estudio del Derecho constitucional financiero y difundir en el Ecuador conocimientos sobre el deber de contribución al gasto público, los principios constitucionales que lo informan y los derechos subjetivos de los contribuyentes obligados.

INDICE GENERAL

LIMINARES	3
NOTA METODOLÓGICA	4
GLOSARIO	5
RESUMEN	10
ABSTRACT	11
INTRODUCCIÓN	12

CAPÍTULO I LA CONSTITUCIÓN Y EL DERECHO FINANCIERO

1.	Notas preliminares.	19
2.	El Derecho constitucional financiero.	21
	2.1. Definición y alcance.	25
	2.2. Importancia del Derecho constitucional financiero para el deber de contribuir.	32
3.	Breve descripción de los modelos estatales.	34
	3.1. Generalidades del Estado Social de Derecho.	36
	3.1.1. El Estado social en España.	38
	3.1.2. Estado social de Derecho en la derogada Constitución de la República del Ecuador de 1998.	41
	3.2. Generalidades del Estado Constitucional.	45
	3.2.1. El Estado Constitucional de derechos y de justicia vigente en el Ecuador.	47
4.	Importancia del modelo estatal y el Derecho constitucional financiero.	58

CAPÍTULO II NATURALEZA JURÍDICA DEL DEBER DE CONTRIBUIR

1.	Generalidades.	61
2.	El deber de contribuir en calidad de norma jurídica.	63
3.	Naturaleza jurídica del deber de contribuir.	71
	3.1. El deber de contribuir como categoría constitucional.	71
	3.1.1. La objeción de conciencia fiscal y el deber de contribución al gasto público.	75
	3.2. El deber de contribuir como deber de subordinación.	79
	3.3. Formulación constitucional del deber de contribución en el constitucionalismo contemporáneo.	96

4.	Del deber general de contribución a la obligación específica de tributar.	101
5.	El deber de contribuir como deber prestacional.	117
5.1.	El deber de contribuir como deber solidario de sostenimiento de la carga pública.	121
5.2.	El derecho fundamental a contribuir en la medida de la capacidad económica.	128
6.	El deber de contribuir como categoría constitucional compuesta.	143

CAPÍTULO III

LOS PRINCIPIOS DEL DEBER DE CONTRIBUIR EN EL MARCO DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

1.	Generalidades	149
2.	Reorientación en el estudio de los principios constitucionales financieros.	156
3.	La nueva dimensión de los principios del deber de contribuir.	158
3.1.	El derecho a la legalidad y seguridad jurídica en la configuración del deber de contribuir.	171
3.1.1.	Regulación de tributos a través de ley de presupuestos.	181
3.1.2.	La reserva de ley en el marco de los Decreto-ley.	188
3.1.3.	La seguridad jurídica como derecho del contribuyente.	202
3.2.	Análisis de los principios materiales tributarios como promotores del valor superior de la justicia impositiva.	209
3.2.1.	La generalidad como requisito material del deber de contribuir.	211
3.2.2.	El principio de capacidad contributiva.	217
3.2.2.1.	Significado material del principio de capacidad contributiva.	220
3.2.2.2.	Implicaciones conceptuales del principio de capacidad contributiva en el sistema tributario contemporáneo.	228
3.2.2.3.	La irretroactividad como garantía de contribución justa.	238
3.2.2.4.	La relación entre el principio de capacidad económica y el principio de solidaridad.	244
3.2.2.5.	Capacidad contributiva y extrafiscalidad de los tributos.	251
3.2.2.6.	El principio de capacidad económica y la suficiencia recaudatoria.	260
3.2.3.	El derecho a la igualdad y su manifestación en sentido material.	270
3.2.3.1.	Significado del principio de igualdad en materia tributaria.	275

3.2.3.2.	La interdicción de la arbitrariedad como garantía de igualdad.	287
3.2.3.3.	La igualdad en la progresividad.	292
3.2.3.4.	El principio de equidad como expresión de la igualdad en la imposición progresiva.	300
3.2.4.	La no confiscatoriedad como límite de la contribución progresiva y garantía de justicia impositiva.	307

CAPÍTULO IV

LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN EL MARCO DE UN RENOVADO DERECHO CONSTITUCIONAL FINANCIERO

1.	Ejercicio efectivo de los derechos del contribuyente en el cumplimiento del deber de contribuir.	325
2.	El rol de los Tribunales supranacionales para el ejercicio efectivo de los derechos de los contribuyentes.	354
3.	El rol de los principios constitucionales en la actual configuración del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público	364
4.	Consideraciones finales. Hacia un renovado Derecho constitucional financiero.	372

CONCLUSIONES	382
---------------------	------------

BIBLIOGRAFÍA Y OTRAS FUENTES DE CONSULTA

I.	Monografías y artículos	400
II.	Obras generales	423
III.	Fuente de consulta jurisprudencial	427

ANEXOS

Anexo 1.	Mapa tipológico de los impuestos creados en el Ecuador entre el año 2008 y el año 2015	430
Anexo 2.	El régimen tributario ecuatoriano de acuerdo a la distribución de los tributos vigentes	433
Anexo 3.	Cuadro de administraciones tributarias en el Ecuador en 2015	434

ABREVIATURAS

CC	Corte Constitucional de Ecuador
CE	Constitución de España
COIP	Código Orgánico Integral Penal de Ecuador
COT	Código Orgánico Tributario de Ecuador
CRE	Constitución de la República del Ecuador
CIDH	Corte Interamericana de Derechos Humanos
CEDH	Convenio Europeo de Derechos Humanos
CDFUE	Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea
LGT	Ley General Tributaria de España
LORTI	Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno de Ecuador
PNBV	Plan Nacional del Buen Vivir
SAI	Sistema Andino de Integración
SIDH	Sistema Interamericano de Derecho Humanos
SIGEF	Sistema de Gestión Financiera de Ecuador
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional de España
STJCE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
TC	Tribunal Constitucional de España
TJCA	Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina
TJCE	Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos

RESUMEN

El deber de contribución al gasto público conmina a los poderes públicos a respetar límites tanto materiales como formales en la creación, modificación y extinción de tributos; para satisfacer las necesidades presupuestarias, el legislador tiene la obligación de buscar riqueza y allí donde la encuentre configurar los mismos, teniendo como fundamento lógico del referido deber, a la capacidad contributiva de los obligados y como límite insuperable, la no confiscación de su propiedad.

En razón de estos límites, la contribución al gasto público aunque progresiva, debe garantizar el cuidado del bien jurídico protegido de la relación tributaria; es decir, debe propender a la equitativa distribución de la carga tributaria entre todos los obligados tributarios.

Si bien no existe el derecho a objetar por razones de conciencia el pago de tributos, los contribuyentes son al propio tiempo ciudadanos que gozan de especiales derechos y garantías que los poderes públicos están obligados a respetar y proteger, tanto en la configuración de los tributos en la ley fiscal, como en la determinación y gestión de las obligaciones tributarias.

Estos derechos emergen de la propia configuración jurídica del deber de contribución al gasto público y tienen su fundamento material, en el contenido mínimo de los principios tributarios que lo informan; así, el contribuyente tiene pleno derecho a que su contribución al sostenimiento de la carga pública sea siempre en la medida de su capacidad contributiva, a través del pago de tributos debidamente aprobados por el legislador, que en ningún caso alcanzarán de manera expropiatoria o atacarán su propiedad.

Por tratarse de derechos subjetivos públicos, estos son aplicables directamente por los poderes públicos, incluso sin desarrollo legislativo en ley especial; sin embargo, el contribuyente que considere vulnerados sus derechos, podrá poner en movimiento múltiples vías y acciones —administrativas y jurisdiccionales—, para garantizar tanto el reconocimiento del derecho vulnerado, como la reparación del daño.

Esta tesis tiene por objeto de estudio los principios que informan el deber de contribución al gasto público y los derechos del contribuyente que de dichos principios emergen.

ABSTRACT

The duty of contributing to public expenditure urges the public authorities to respect both material as formal limits on the creation, amendment and cancellation of taxes; to meet the budget requirements, the legislator has the obligation to seek wealth and if it is found then configure it, having as logical source of that duty, the economic ability to pay taxes and as insuperable limit, the non-confiscation of their property.

Due to these limits, the contribution to public spending, yet progressive, should ensure the protection of the legal interests protected from the tax relationship; that is, it must strive to ensure equitable distribution of the tax burden among all taxpayers.

While there is no right to object taxes based on conscience issues, taxpayers are at the same time citizens who enjoy from special rights and guarantees that public authorities are forced to comply and protect, both in the configuration of taxes in the tax law, and in the tax assessment and effective tax collection.

These rights emerge from its own legal configuration of the duty of contributing to public expenditure and their own material basis in the minimum amount of tax principles that inform it; so that the taxpayer is fully entitled to provide its contribution to the maintenance of public load will always be at the measurement of the ability to pay, through the payment of taxes duly approved by the legislature, which in no case will reach expropriation or attack its property.

Because it is public subjective rights, they are directly applicable by the government, even without legislative development in special law; however, the taxpayer who consider their rights violated may put multiple legal actions and movements instituted, both administrative and judicial, to ensure the recognition of the violated right, and repair the damage.

This thesis aims to study the principles underlying the duty of contributing to public expenditure and taxpayer rights from which these principles emerge.

INTRODUCCIÓN

Es un hecho conocido que todos los ciudadanos están obligados a concurrir al sostenimiento del gasto público a través del pago de tributos en el marco de un sistema tributario justo; en ese sentido, los ordenamientos jurídicos establecen en su norma fundamental el *deber de contribución al gasto público*, un instituto jurídico cuya naturaleza es compleja, tanto por la función que le es asignada en su configuración constitucional, así como también por los matices que la jurisprudencia constitucional le ha dado a partir del análisis de casos.

Su figura precede en el tiempo a los actuales sistemas impositivos, históricamente se le ha atribuido diversa connotación, para unos instrumento de sujeción al imperio del Estado, para otros un deber de colaboración con el Estado en el cumplimiento de sus fines, que indefectiblemente se encuentra conectado con el valor superior de la justicia; en el primer escenario la doctrina ha intentado encontrar límites plausibles al poder tributario; en el segundo escenario se ha decantado por destacar la naturaleza solidaria de la contribución y sus fines redistributivos, así como el rol del Estado tanto en la recaudación efectiva de tributos a través de la Administración tributaria, como en la tutela de los derechos de los obligados mediante la acción de los Tribunales de justicia.

Para algunos autores, no puede omitirse su conexión con el Derecho natural, por su contenido moral, se entendería que un tributo es justo y por ende la ley que lo regula, cuando deviene de un deber cuya causa es asimismo justa; es decir, cuando se requiere para el cumplimiento de un fin denominado «bien común». Jurídicamente se vincula el deber de contribución al gasto público con la capacidad económica de los obligados y los principios fundamentales de igualdad y progresividad, entonces el reparto de la carga tributaria entre todos los ciudadanos con capacidad de pago queda jurídicamente ordenado y está moralmente justificado.

Inicialmente generó en mí particular interés la doctrina jurídico-financiera que sobre el deber de contribuir ha esgrimido importantes aportes a la comprensión de la «causa impositionis»; sin embargo, a medida en que avanzaba con la investigación, me resultó evidente, que aquella doctrina si bien coadyuva a comprender el origen del deber, no sería suficiente para comprender el esquema de su actual configuración en los ordenamientos

jurídicos de Ecuador y España; por lo que di por superada la necesidad de ahondar en sus orígenes y me concentré en descomponer este deber jurídico en sus elementos configuradores y en todas las posibles aristas, para realizar una investigación comparativa entre los ordenamientos jurídicos de España y Ecuador, que me permitió finalmente concentrarme en el actual problema de la configuración jurídica del deber de contribución al gasto público; esto es, «los derechos del contribuyente» incursos en el referido deber.

Con sus particularidades, los Estados objeto de comparación, han ordenado el referido deber en su norma fundamental; mientras que la Constitución de España lo hace expresamente «en la medida de la capacidad económica a través de un sistema tributario justo», la Constitución de la República del Ecuador, no alude expresamente a la justicia como fundamento de la imposición, ni hace mención expresa a los principios de capacidad contributiva, igualdad y no confiscatoriedad; lo cual abrió un campo significativo de investigación.

Los problemas interpretativos —no resueltos por la Corte Constitucional de Ecuador— que plantea el artículo 83.15 de la Constitución vigente que configura la obligación de los ciudadanos de cooperar con el Estado en la seguridad social y «pagar los tributos establecidos en el ley», en concordancia con la omisión de los principios de justicia en el artículo 300 que regula el *régimen tributario ecuatoriano*, son la principal motivación de la tesis planteada. Propuesta teórica que encuentra sentido en un ejercicio comparativo con la Constitución de España, que pese a haber constitucionalizado dichos principios, no ha estado exenta asimismo de problemas interpretativos; mas, a diferencia de su símil ecuatoriana, ha sido profundamente discernida por su Tribunal Constitucional; y, a pesar de no haber llegado a los niveles de precisión dogmática y axiomática deseados por los juristas españoles, constituye una fuente generosa conocimiento que se pretendió aprovechar para estudiar el deber de contribución en sentido jurídico amplio, enlazándolo con los derechos del contribuyente, por este deber obligado.

Aun cuando el Ecuador cuenta con un régimen tributario de características similares al sistema tributario español, dado que los objetos imposables y el tratamiento a determinados tributos vigentes reflejan claras semejanzas, y sobre todo una importante influencia del sistema jurídico español, en el ecuatoriano; en lo que se refiere a la configuración jurídica del deber de contribuir al gasto público, dista considerablemente el uno del otro. Si bien la

referencia de algunos principios constitucionales es común a ambas Constituciones, por la forma especial en que se ha configurado en cada una, se propone un estudio comparativo, respecto a los principios tributarios generales de justicia impositiva, con la intención de identificar y analizar los derechos de los contribuyentes que todo Estado debe garantizar cuando pretenda hacer efectivas las contribuciones al gasto público, exigencia que debe ser equitativa entre todos los obligados conforme el valor jurídico superior de la justicia.

Ahora bien, cabe poner en antecedente algunos rasgos particulares de la Constitución ecuatoriana vigente, pues ésta es el producto de un proceso constituyente llevado a cabo en el año 2008 como resultado del cambio de paradigma sobre el rol de la norma constitucional en el ordenamiento jurídico; como principal consecuencia de esta transición jurídica fundamentalista, se produjo un cambio en el modelo estatal que conforme la Constitución anterior, vigente desde 1998 era un *Estado social de Derecho*, a la forma actual de *Estado Constitucional de derechos y de justicia*, esto a su vez trajo como componente adicional un cambio en el modelo económico, que paso de ser una *economía de libre mercado*, a una *economía social y solidaria*.

Si bien la política fiscal en el Ecuador tiene como uno de sus objetivos específicos «la redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados», la obligación de los ciudadanos de pagar tributos, se configura como un deber de cooperación con el Estado, con una evidente carga ideológica implícita, en calidad de obligación política y social orientada hacia el «buen vivir», un status aparentemente avanzado del «estado de bienestar», particularidades que lo diferencian conceptualmente del «deber de contribución al gasto público» de su símil español.

Ya había hecho alusión a las omisiones del artículo 300 de la Constitución ecuatoriana que determina los principios del régimen tributario; es evidente que los de capacidad contributiva, igualdad y no confiscatoriedad no se encuentran constitucionalizados en forma expresa; lo cual resulta discordante con los fundamentos del nuevo Estado Constitucional de derechos y de justicia, particularmente con el nuevo modelo económico solidario y sobre todo respecto a los principios sociales y solidarios que rigen la actividad financiera del Estado.

Llamó pues, mi especial atención la novedosa inclusión en calidad de principio jurídico a la *suficiencia recaudatoria*, particularmente en retrospectiva a la no

constitucionalización de los principios de justicia ya referenciados; por lo que en esta tesis nace de una hipótesis preliminar respecto a un posible resurgimiento en el Ecuador de la teoría del deber de contribución como *deber de sujeción al poder del Estado*, por la que se ve al ciudadano como si se tratase de un súbdito fiscal y no de un contribuyente asistido de derechos, como debería ser en un Estado Constitucional, por lo que se estaría repotenciando el «*status subjectionis*» en la relación jurídico tributaria entre contribuyentes y Estado ecuatoriano, lo que evidencia la necesidad de construir de ser necesario, una teoría sobre los derechos de los contribuyentes y los principios tributarios que coadyuvan a la justicia impositiva.

Ahora bien, la doctrina generosamente ha expuesto que algunos principios son connaturales al sistema tributario más allá de su expresa mención en el texto constitucional, y tienen por función establecer límites a los poderes públicos, particularmente al legislador encargado del desarrollo normativo del deber, lo cual puede implicar a su vez limitaciones en sus opciones políticas; los principios de capacidad contributiva e igualdad pueden llegar a tener tal connotación, por lo que no sorprende su omisión en el texto constitucional ecuatoriano, pues se construye cada día un régimen tributario en el Ecuador, que se sostiene sobre la base de un conjunto de principios que están orientados en su mayoría a la recaudación suficiente de tributos y a la eficiencia de la Administración Pública y no atiende al menos en forma expresa a la justicia en la imposición.

Así las cosas, la falta de claridad y los vacíos en el texto Constitucional ecuatoriano, motivan el estudio que hoy se presenta, sobre un tema relevante, cuyo principal objeto de estudio demanda una investigación dogmática profunda, pues responde a un problema real de dimensiones considerables, puesto que se trata de los principios informadores de un régimen tributario que debe propender más allá de cualquier falencia en el contenido de la Constitución, a una justicia impositiva que precautele los derechos de los obligados tributarios.

A la Corte Constitucional ecuatoriana no le ha faltado oportunidad para para emitir criterio sobre los principios tributarios; sin embargo, sus pronunciamientos han resultado insuficientes hasta el momento; lo cual evidencia no solo un problema teórico sobre la concepción del deber de contribuir, sino además un problema real en un régimen tributario carente de sistematización, que modifica constantemente sus tributos para elevar los índices

de recaudación. En ese sentido se pretende aportar con este estudio a través de un documento que sistematiza las principales referencias teóricas sobre este deber y que cumple además con el objetivo académico de identificar y describir los derechos de los obligados.

La tesis propuesta representa en el contexto ecuatoriano una investigación innovadora por cuanto pese a las transformaciones constitucionales, el cambio en el modelo estatal y la innovación en el Sistema Nacional de Finanzas Públicas, no existen estudios actuales en esta temática.

Ahora bien, el problema de investigación tuvo un óbice particular, la evidente desmembración del Derecho tributario del Derecho financiero, en la Academia ecuatoriana¹; pues más allá de la acogida a la respetable tendencia de algunas secciones importantes de la doctrina que le atribuyen al Derecho tributario completa autonomía científica, se ha incurrido en el Ecuador en un error, pues al atribuirle sesgadamente autonomía a la materia tributaria, se produjo una abstracción innecesaria y perniciosa de otras ramas del Derecho público, y por ende se redujeron a la expresión de «cero» los estudios que hacían referencia a la innegable relación entre el ingreso y el gasto público.

Así la doctrina tributaria en el Ecuador se dedicó a los tributos, como entidades asimismo autónomas, y alejadas de las premisas fundamentales del Derecho financiero público, restringiendo sustancialmente el volumen de doctrina disponible para la consulta. Si bien no se ha puesto en tela de duda el rol preponderante de los ingresos tributarios en el cumplimiento de los fines del Estado al ser la principal fuente de ingresos públicos, la predisposición de los tributaristas en el Ecuador ha sido la de desarrollar estudios de Derecho tributario «puro», en forma segmentada y parcializada sobre temas como el vínculo jurídico impositivo y los diversos tributos vigentes, dejando de lado el fundamento constitucional de

¹ Tal es así, que desde la década de los años cincuenta y sesenta con los trabajos del profesor ecuatoriano EDUARDO RIOFRÍO VILLAGÓMEZ, los tratadistas ecuatorianos poco se han pronunciado sobre el sistema financiero público; y a poca, por no decir ninguna escala se han dedicado estudiar el Derecho financiero en su vertiente constitucional, por ende no se cuenta con contribuciones investigativas orientadas a solventar los problemas de interpretación del texto constitucional o a cubrir vacíos dogmáticos sobre los contenidos mínimos de las finanzas públicas y sus principios constitucionales rectores, lo que permite sostener que mientras que la doctrina latinoamericana se ha desarrollado con fuerza fundamentalmente en Argentina, Colombia y México, lo poco que se ha dicho en el Ecuador ha sido muy técnico y específico sobre los tributos en particular y ha dejado de lado al fundamento mismo de la obligación tributaria y el contenido del deber de contribución al gasto público.

tal relación; por lo que, el defender fehacientemente la especialización ha propendido a una falta de atención del jurista ecuatoriano a temas como el propuesto en esta tesis.

Con el estado de la cuestión planteado, queda claro que existen múltiples dudas por absolver; en lo relativo a la parte general del estudio propuesto se planteó contestar interrogantes como: ¿Cuál es la incidencia del cambio de Estado social de Derecho a Estado Constitucional de derechos y de justicia en el régimen tributario ecuatoriano?; en cuanto al deber de contribuir propiamente me he cuestionado ¿cómo está configurado éste en cada ordenamiento jurídico?, ¿cuáles son los principios constitucionales que lo rigen?, ¿cuál es la naturaleza jurídica de estos principios y cuál es su función jurídica?; finalmente, con respecto a los derechos de los contribuyentes, pretendí encontrar respuesta a las siguientes interrogantes: ¿cómo se materializan los principios constitucionales para alcanzar justicia impositiva?; ¿qué derechos tiene el contribuyente?, ¿cómo se garantiza su efectivo cumplimiento?; y, ¿qué acciones puede poner en movimiento el contribuyente, frente a la vulneración de sus derechos?

Siendo tantas las interrogantes como las necesidades de investigación dado el amplio ambiente problemático, es necesario concretar una pregunta central de investigación que permita sentar las bases para un estudio consistente y bien fundamentado, por lo que a partir del cuestionamiento básico: ¿cómo regulan los Estados de Ecuador y España la obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público?, se planteó una pregunta de mayor envergadura que se convirtió en la pregunta central de investigación: ¿Cómo incide la configuración material de los principios constitucionales tributarios en el derecho de los ciudadanos a contribuir al sostenimiento del gasto público en la medida de su capacidad económica?

Dando respuesta a esta pregunta se procuró estudiar los principios medulares que rigen la obligación de contribuir al gasto público, describirlos y contrastarlos conforme las particularidades de cada sistema jurídico; para identificar y delimitar conceptualmente los derechos generales que asisten al contribuyente como contrapartida de este deber jurídico, para lo cual se inicia la investigación describiendo ambos modelos estatales y apuntillando el estudio del capítulo primero en el contenido del Derecho constitucional financiero.

En una segunda parte, la tesis presenta un análisis dogmático del deber de contribución como norma jurídica, deber fundamental y derecho subjetivo; su análisis parte

de enunciados de doctrina especializada, jurisprudencia comparada y la norma vigente en cada Estado.

Como elemento prioritario de análisis en el tercer capítulo tiene lugar el estudio sobre los principios constitucionales que además de ser efectivamente comparables entre ambos sistemas jurídicos, son los principios que de acuerdo con la doctrina deben regir el deber de contribución estableciendo límites a los poderes públicos; como parte de la investigación, se deduce de cada principio y su contenido material, posibles derechos del contribuyente y se los contrasta con aquellos derechos expresamente reconocidos en la norma fundamental de cada Estado, los instrumentos internacionales o los fallos jurisprudenciales que con ocasión de la interpretación tanto de la norma fundamental como de la ley fiscal, se han emitido en tanto en Ecuador y España, como a nivel de Tribunales comunitarios, fuentes que aportaron a la construcción de una teoría preliminar sobre los derechos de los contribuyentes.

Finalmente, un capítulo cuarto tiene lugar, para analizar los derechos del contribuyente que fueron identificados en el tercer capítulo, apartado en el que se los pone en contexto respecto a los principios jurídicos de un renovado Derecho constitucional financiero, cuyo principal objeto de conocimiento, no es la configuración constitucional del deber de contribución al gasto público, sino los derechos del contribuyente que nacen precisamente de dicha configuración; por lo que se estudia en dicho acápite las posibles acciones que puede poner en movimiento el contribuyente que considere vulnerados sus derechos por parte de los poderes públicos al hacer efectivo el referido deber.

Con el desarrollo descrito se logró dar cumplimiento al objetivo general de investigación, que propendió a determinar la incidencia de la configuración material de los principios constitucionales tributarios en el derecho de los ciudadanos a contribuir al sostenimiento del gasto público en la medida de su capacidad económica y demás derechos subjetivos de los que se encuentra asistido como resultado de la propia configuración constitucional de un deber que es tanto precepto dispositivo, como un derecho para el contribuyente. En sentido general se puede teorizar que al igual que en el sistema tributario español, el deber de contribuir al gasto público en el Ecuador, lo es en la medida de la capacidad económica de los ciudadanos y se debe materializar en su régimen tributario en base a los principios generalmente reconocidos de justicia impositiva; idea preliminar, que permite presentar la tesis descrita.

CAPÍTULO I

LA CONSTITUCIÓN Y EL DERECHO FINANCIERO

Sumario: 1. Notas preliminares. 2. El Derecho constitucional financiero. 2.1. Definición y alcance. 2.2. Importancia del Derecho constitucional financiero para el deber de contribuir. 3. Breve descripción de los modelos estatales. 3.1. Generalidades del Estado Social de Derecho. 3.1.1. El Estado social en España. 3.1.2. Estado social de Derecho en la derogada Constitución de la República del Ecuador de 1998. 3.2. Generalidades del Estado Constitucional. 3.2.1. El Estado Constitucional de derechos y de justicia vigente en el Ecuador. 4. Importancia del modelo estatal y el Derecho constitucional financiero.

1. Notas preliminares

El deber de contribución al gasto público es una figura jurídica propia del Derecho financiero que en calidad de objeto formal de estudio podría ser visto desde tres enfoques metodológicos, a nivel general de investigación se encuentran las concepciones integracionistas de la Ciencia de la Hacienda, iniciadas por FRANS VON MIRBACH-RHEINFELD², seguida en Alemania por ENNO BECKER³ y ALBERT HENSEL⁴, cuya influencia llegó a Francia y fue receptada por TROTABAS⁵; sin embargo, el mayor desarrollo de esta corriente se dio a través de la Escuela de Pavía⁶, sus principales argumentos

² FRANS VON MYRBACH-RHEINFELD: *Précis de Droit Financier*, Leipzig, Verlag von Duncker & Humblot, 1906, pp.16-17. Se puede consultar además la versión francesa: *Précis de Droit Financier*, París, V. Giard & E. Briere, 1910.

³ De ENNO BECKER, se dispone en la Universidad de Navarra el material: *Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen. Reichsabgabenordnung, Steueranpassungsgesetz und Steuersäumnisgesetz*. También se pueden encontrar referencias en *Die Grundlagen der Einkommensteuer*, Bergmann, 1940.

⁴ Vid. HENSEL A.: *Diritto Tributario*, Milano, Dott. A. Giuffrè, 1959, versión en italiano traducida por JARACH D., prefacio de GRIZIOTTI B. En español se puede consultar, *Derecho Tributario*, LEANDRO STOK Y FRANCISCO M. B. CEJAS (trad.) Rosario Santa Fe, Nova Tesis, 2000.

⁵ TROTABAS L.: *Finances publiques*, 2da ed., París, Dalloz, 1967.

⁶ Para mayor detalle sobre la Escuela de Pavía y sobre la autonomía del Derecho financiero consultar VALDEZ COSTA R.: *Instituciones de Derecho Tributario*, 2da ed., Buenos Aires, Depalma, 2004, pp. 36-37.

encontraron fuerza y sustento en la doctrina de GRIZIOTTI⁷ acompañado por EZIO VANONI⁸ y MARIO PUGLIESE⁹.

GRIZIOTTI quien encabezó la corriente integracionista fue fielmente seguido por JARACH¹⁰ y su influencia llegó a España para posteriormente expandirse a América Latina, particularmente referido en el Ecuador por RIOFRÍO VILLAGÓMEZ¹¹.

Esta corriente de pensamiento concebía a la Hacienda en forma integral, la validez científica de la Ciencia de la Hacienda era reconocida tanto por economistas como juristas en la medida en que la actividad financiera del Estado debía ser estudiada integrando todos sus elementos, es decir el componente jurídico acompañado de los elementos político, sociológico y económico; a falta de la anhelada integración que nunca llegare completarse del fenómeno financiero como ciencia, esta corriente fue completamente superada, al menos en España; no así en Ecuador que ha intentado aun con sus particularidades seguir al sistema tributario español en lo que a tributación ortodoxa y figuras impositivas tradicionales se refiere, pero que ha tenido sus tropiezos en cuanto al desarrollo de la investigación se refiere.

Por lo tanto, si bien el *deber de contribuir* podría ser analizado desde una concepción integral de la Hacienda, donde además del estudio del vínculo jurídico y los principios que le conciernen, se podría bajo dicha perspectiva realizar una interpretación económica, e incluso política y sociológica de causas y efectos tanto en su configuración normativa como en su cumplimiento formal, dado que lo accesorio sigue la suerte de lo principal, se ha de tener claro que el objeto formal de estudio se configura y regula dentro de un ordenamiento jurídico, en ese sentido no se pretende realizar un análisis jurídico supeditando el estudio a

⁷ Vid. principalmente GRIZIOTTI B.: *Principios de Ciencia de las Finanzas Públicas*, JARACH D. (trad.), Buenos Aires, Depalma, 1959, pp. 5-30. Traducción de la 6ta edición italiana: *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano, Giuffrè, 1957.

⁸ De EZIO VANONI se pueden consultar en su versión original en italiano las obras: *Lezioni di diritto finanziario e scienza delle finanze tenute nell'anno 1936-37*, vol. 2, Padova, CEDAM, 1937; y, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Milano, Giuffrè, 1961; esta última consultada para esta investigación en español con el título: *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, QUERALT J. M. (trad.), Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973.

⁹ La obra más representativa de PUGLIESE M.: es *Istituzioni di diritto finanziario. Diritto tributario*, Padua, CEDAM, 1937. Se puede consultar una versión en español del Fondo de Cultura Económico, México, 1939.

¹⁰ Vid. JARACH D.: *Finanzas Públicas. Esbozo de una teoría general*. Capital Federal, Cangallo Editorial, 1978.

¹¹ Vid. RIOFRÍO VILLAGÓMEZ E.: *Tratado de Finanzas Públicas*, Quito, Editorial Casa de la Cultura Ecuatoriana, 1962; y, *Manual de Ciencia de las Haciendas*, Quito, Imprenta del Ministerio del Tesoro, 1957.

la realidad económica de la relación ingreso-gasto, puesto que ello ocasionaría confusión metodológica y disfunción en el análisis primario, por lo que, será la realidad jurídica financiera de dicha relación la que se ha de abordar en las siguientes páginas, sin que por ello se desconozcan los ineludibles vínculos del ordenamiento jurídico financiero con la realidad económica, política y social que en ella confluyen.

En cuanto a los enfoques macro y micro de investigación, el primero da cuenta precisamente del estudio de dicha realidad jurídico-financiera que configura el deber de contribuir al gasto público sobre la base de preceptos generales de aquella parte del ordenamiento jurídico denominado «Derecho financiero» y que se encarga de regular la actividad financiera del Estado y por ende contiene tanto principios como reglas jurídicas de ordenación del referido deber; en el nivel micro de investigación, se encuentra tanto al deber de contribución como a sus principios constitucionales en calidad de «normas jurídicas específicas» que forman parte de aquel todo enunciado a nivel macro como «Derecho financiero».

Este primer capítulo se ha destinado a cumplir dos objetivos específicos; el primero, identificar el campo disciplinario, es decir aquella sección o parte del Derecho financiero por la que en calidad de línea de investigación se ha de enmarcar el estudio, como base para la construcción de un marco teórico claramente estructurado dentro del enfoque macro de investigación; y el segundo, realizar una descripción de los modelos estatales vigentes en Ecuador y España para desarrollar el enfoque micro de investigación dentro del marco jurídico de la Constitución Financiera propia de cada Estado y los principios reconocidos en la norma fundamental de cada uno, a partir de una concepción jurídica unitaria de la actividad financiera estatal.

2. El Derecho constitucional financiero

El título del presente tema da cuenta anticipadamente de la línea de investigación en la que se ha inscrito el presente estudio; sin embargo, merece especial descripción el enfoque teórico que me permitió llegar a tal determinación.

La doctrina ha discurrido considerablemente sobre la naturaleza del Derecho financiero y su relación con el Derecho constitucional por una parte, y con el Derecho

administrativo por otra; al respecto se han presentado dos posiciones diametralmente opuestas entre sí, la primera resaltando una autonomía absoluta del Derecho financiero¹² frente al Derecho administrativo, al punto de considerarlo únicamente como parte del Derecho público interno, separándolo científica y didácticamente de otras ramas jurídicas, alineados a esa posición encontramos a autores como VICENTE-ARCHE¹³ y SAINZ DE BUJANDA¹⁴; en la segunda postura se encuentran aquellos tratadistas que consideran a éste como una parte especial del Derecho administrativo, que a su vez es Derecho público, por ende carente de autonomía, particularmente la científica, autores como RODRÍGUEZ BEREJO¹⁵ y FERREIRO LAPATZA¹⁶ se manifiestan alineados a esta posición.

Una tendencia al parecer intermedia es la de GIANNINI, quien señaló que «el Derecho financiero forma parte ... del Derecho público interno, y más concretamente del Derecho constitucional, en cuanto corresponde al poder legislativo no solo fijar las normas para el desarrollo de la actividad financiera, sino también autorizar anualmente al poder ejecutivo, mediante la aprobación del Presupuesto, para que recaude los ingresos y realice los gastos; dentro de límites prestablecidos»¹⁷; y por otro lado «del Derecho administrativo, puesto que [...] el desarrollo concreto de la actividad financiera constituye uno de los cometidos de la Administración Pública»¹⁸.

GIANNINI por una parte afirma inicialmente que el Derecho financiero forma parte tanto del Derecho constitucional como del Derecho administrativo, posteriormente en un complejo juego de ordenación de palabras afirma que aquel se descompone en varias partes¹⁹ cada una de las cuales con un carácter jurídico propio, unas derivadas del Derecho

¹² Vid. ASOREY R., AMATUCCI A. y PLAZAS VEGA M.: *La Autonomía del Derecho de la Hacienda Pública y el Derecho Tributario*, Bogotá, Universidad del Rosario Editorial, 2008.

¹³ ARCHE-DOMINGO V.: *Hacienda Pública y Administración Pública*, en Revista Hacienda Pública Española N° 26, 1974.

¹⁴ SAINZ DE BUJANDA F.: *Sistema de Derecho Financiero, I, Introducción, Vol. I, Actividad financiera, ciencia financiera, y Derecho financiero*, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 1977, pp. 466-473.

¹⁵ RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1976, pp. 212-144.

¹⁶ FERREIRO LAPATZA J.J.: *Curso de Derecho financiero español*, 14ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1992, pp. 32 y ss.

¹⁷ GIANNINI A. D.: *Instituciones de Derecho Tributario*, Serie Manuali Giuffrè de Dott Giuffrè Editore, Traducción y Estudio preliminar de SAINZ DE BUJANDA F.: Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957, p. 5. Del mismo autor se puede consultar en su versión original en italiano: *I concetti fondamentali di diritto tributario*, 1era ed., Turín, Utet, 1956.

¹⁸ *Ibíd.*

¹⁹ Vid. GIANNINI A. D.: *Instituciones...*, óp. cit., p. 6.

constitucional y otras atinentes a las relaciones administrativas y por ende parte del Derecho administrativo; consecuentemente cabía no hasta hace mucho preguntarse si se trata de un Derecho autónomo que se descompone en varias partes o si se trataba de un Derecho derivado de otro.

Ahora bien, sin lugar a duda el Derecho financiero es Derecho público y su objeto de estudio goza de unidad suficiente para reconocer en nuestros días su completa autonomía científica; en parte por tener como objeto de estudio a la Hacienda configurada como un «todo» plenamente diferenciado del resto de la Administración Pública y en parte por la particularidad de la actividad financiera que evidencia indiscutiblemente la relación ingreso-gasto que a su vez genera vínculos jurídicos especiales tanto entre sujetos pasivos y Hacienda (ingresos), como entre Estado y pueblo (gastos); en esa dinámica se revela el vínculo o relación de dependencia para con otras ramas del Derecho público.

No cabe duda, en razón de la autonomía científica del Derecho financiero, que se trata efectivamente de un ordenamiento jurídico con unidad; JAIME GUASP²⁰ seguido por SAINZ DE BUJANDA, se refirió a este como un *conjunto jurídico significativo* que goza de principios propios; ello implica que su objeto, es decir el fenómeno financiero se diferencia claramente de las demás actividades de administración del Estado, lo que a su vez ha permitido el desarrollo de algunas de sus ramificaciones como el Derecho tributario, presupuestario y patrimonial.

Entonces, si el objeto de la actividad financiera estatal es, tanto la administración y gestión de recursos, como la ejecución del gasto; entiéndase que se ha de partir de principios y preceptos constitucionales financieros, lo cual demuestra sólidos vínculos con estas dos ramas también del Derecho público, sin que dicha conexión anule la bien consabida autonomía.

Retomando el criterio de GIANNINI, el autor sostiene que el Derecho financiero se descompone, por tanto, en varias partes, cada una de las cuales tiene un carácter jurídico propio; a saber, la institución presupuestaria, gestión financiera que deriva del Derecho constitucional; y, la gestión del patrimonio estatal en lo que comprende al Derecho

²⁰ Para el autor la idea del Derecho, «más que como un conjunto de normas», debe entenderse «como un conjunto de realidades normadas». Vid. GUASP J., citado textualmente por SAINZ DE BUJANDA, óp. cit., pp. 320-321.

administrativo²¹; esta diversificación jurídico-dogmática es precisamente la causa que evidencia la necesidad de determinación respecto al campo disciplinario fuente del marco teórico que constreñirá la discusión de la tesis propuesta.

En ese sentido, el estudio se ha de inclinar hacia el Derecho constitucional financiero, al que se aspira delimitar en razón de su contenido mínimo y los principios que lo integran; cabe entonces aclarar que no se trata en ningún caso de conferirle autonomía o independencia escindiéndolo de otras ramificaciones del Derecho financiero, se trata únicamente de una necesaria delimitación del enfoque teórico.

Es evidente que en un Estado o bien de Derecho como lo es España, o bien Constitucional como lo es Ecuador, más allá de las particularidades de cada uno, para ambos la Constitución es la norma jurídica suprema depositaria tanto de los derechos, como de las obligaciones de las personas y del propio Estado; dentro de dicha norma fundamental en calidad de obligación se configura en España el *deber de contribuir* a solventar el gasto público en la medida de la capacidad económica²²; y en el Ecuador el *deber de pagar* los tributos establecidos en la ley.

²¹ Vid. GIANNINI A.D.: *Instituciones...*, óp. cit., p. 6.

²² Partiendo del hecho fundamental de que el gasto público se emplea para satisfacer las necesidades identificadas por el poder público, ratificadas en el propio texto constitucional, es preciso señalar que el nexo causal entre la satisfacción de necesidades a través del gasto público y el deber de contribuir se localiza en los ‘derechos’ constitucionales.

Cada Constitución aglutina las necesidades comunes que se consideran como tal y son responsabilidad del Estado dependiendo del tipo de gobierno y el modelo constitucional vigente; así en un Estado liberal clásico la política financiera se orientará a satisfacer únicamente las necesidades básicas y fundamentales, dejando que la producción, el mercado y la economía interna produzcan por sí mismos fuentes de satisfacción de las demás necesidades; mientras que un Estado social, en base a las premisas del bien común y del principio de solidaridad buscará satisfacer la mayor cantidad de necesidades del colectivo en equidad, buscando la redistribución de la riqueza, para lo cual deberá recaudar más y mejor a través del efectivo cumplimiento del *deber de contribuir*.

Queda claro entonces que dependiendo del modelo de Estado adoptado, cada uno ha de identificar las necesidades colectivas, les ha de dar un orden de prelación e importancia en razón de la urgencia y ha de buscar los mecanismos para su satisfacción, para lo cual, en primer lugar configura «derechos» reconocidos en la Constitución, crea mecanismos que garanticen su cumplimiento, al mismo tiempo a manera de compensación por el gasto e inversión efectuado en la satisfacción de tales necesidades establece un conjunto de obligaciones a los beneficiados en calidad de «deberes» constitucionales.

Entiéndase al deber constitucional como aquella conducta instituida por mandato del constituyente cuyo cumplimiento puede ser exigido por ley. Para efectos puntuales en lo relativo a la actividad financiera del Estado, estos deberes públicos se configuran como prestaciones pecuniarias que se imponen tanto a personas naturales como jurídicas, cuya recaudación permite la satisfacción de necesidades, actividad que constituye el fin último del Estado cualquiera sea su forma de organización, —¿qué tipo de necesidades? y el nivel de prioridades entre ellas es algo que le compete definir a los poderes públicos—, en la que destaca de manera importante, la relación que existe entre el ingreso tributario y el gasto público a partir del instituto financiero denominado «deber de contribuir», el sistema que lo instrumenta y los principios que lo informan.

El referido deber se convierte en el prisma de la actividad financiera del Estado que concierne en forma general al Derecho público, se configura en la norma constitucional, se materializa a través de mecanismos de Derecho administrativo, concierne su regulación y estudio al Derecho tributario en cuanto al vínculo jurídico impositivo entre obligados y Estado se refiere, así como a los diversos hechos generadores y tributos contemplados en la ley; finalmente su producto se destina al gasto público y la distribución de lo recaudado atañe a la materia presupuestaria; todo lo cual concierne al Derecho financiero.

2.1. Definición y alcance

Más de un centenar de años de una discusión jurídica iniciada por el tratadista austriaco FRANZ VON MYRBACH-RHEINFELD²³ en 1906 y que fuere retomada décadas más tarde por SAINZ DE BUJANDA²⁴; hoy hemos de remitirnos a su doctrina, en compañía de VOGEL²⁵ con el objeto de delimitar el campo de investigación propuesto para la presente tesis.

SAINZ DE BUJANDA manifestó que «efectivamente [...] *no todo* el Derecho financiero es Derecho administrativo, ya que un importante núcleo de instituciones financieras quedan encuadradas en lo que se denomina [...] —con escaso acierto— Derecho constitucional»²⁶. Tal desacierto lo atribuye precisamente a MYRBACH-RHEINFELD, quien iniciando el siglo XX afirmó que el Derecho financiero se construye «por aquellas partes del Derecho público positivo que tienen por objeto la ordenación de la Hacienda de las colectividades públicas (es decir, del Estado y de los cuerpos administrativos autónomos que

De tal forma que al mismo tiempo en que un ciudadano tiene derechos de diversa naturaleza, también tiene obligaciones (igualmente de diversa naturaleza). Todo ello implica que la Constitución no es la norma jerárquicamente superior simplemente por ser la que regula la vida, estructura orgánica y administración del Estado, sino porque de ella dependen no solo la identificación de necesidades, la determinación de derechos, la configuración de deberes y por ende el establecimiento de garantías que aseguren que tanto derechos como deberes se cumplan en equidad; sino además que el deber del contribuir al gasto público ha de cumplirse en la medida de la capacidad económica del contribuyente para lo cual se configuran principios y garantías constitucionales de los cuales se hablará más adelante.

²³ Vid. MYRBACH-RHEINFELD F.: *Précis de Droit Financier*, óp. cit.

²⁴ Vid. SAINZ DE BUJANDA F.: *Sistema de Derecho Financiero...*, óp. cit.

²⁵ Vid. VOGEL K.: “Grundzüge des Finanzrecht des Grundgesetzes” en *Der offene Finanz- und Steuerstaat*, Versión de MÜLLER C.F., Heidelberg, 1991; y “La Hacienda pública y el Derecho Constitucional” en *Hacienda Pública Española* N° 69, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda-IEF, 1979.

²⁶ Vid. SAINZ DE BUJANDA F.: *Sistema de Derecho Financiero...*, óp. cit., p. 438.

existen en su interior)», afirma además que abarca normas de Derecho constitucional y normas de Derecho administrativo, dentro de las primeras, evidentemente se refiere a normas de carácter fundamental y en las segundas a leyes ordinarias y reglamentos, de ahí que existan dos concepciones del Derecho financiero²⁷.

Si bien es posible remitirse al criterio de MYRBACH-RHEINFELD a través de la interpretación que SAINZ DE BUJANDA hiciere en su tiempo a la obra *Précis de Droit Financier*, es importante aclarar que la intención original del autor fue la de integrarse al estudio sistemático y ordenado de la ciencia jurídico-financiera, que hasta aquel entonces había sido abordada por el Derecho administrativo; su obra es entonces producto de un criterio pluralista por el que el Derecho financiero, abarca normas tanto de Derecho constitucional como de Derecho administrativo.

Rescatamos la posición del austriaco, aunque con prudencia, no solo por la influencia que la doctrina germana ha tenido tanto en España como en Ecuador, sino que además, tal como SAINZ DE BUJANDA afirmó, esta obra está imbuida del núcleo de ideas dominantes en torno a la personalidad del Estado, a la ilimitada extensión de su poder y al mecanismo de la autolimitación de este último, por medio de normas jurídicas, que sirvió a los grandes creadores del Derecho público contemporáneo a construir los cimientos del llamado Estado de Derecho²⁸, que es precisamente la forma estatal en la se configura el deber de contribuir al gasto público tal como lo conocemos en la actualidad, más allá de cualquier desliz del autor, en la atribución de algunos contenidos a determinados ámbitos.

Acertadamente señaló el profesor español que algunos de los contenidos de estas dos diversificaciones del Derecho financiero (constitucional y administrativo) son innegablemente cuestionables; no puede olvidarse que la acogida de su criterio sobre la distinción entre un Derecho constitucional financiero y un Derecho administrativo financiero

²⁷ MYRBACH-RHEINFELD articuló contenidos tanto para el Derecho constitucional financiero como para el Derecho administrativo financiero; así el primero contiene: 1) El modo de establecer el presupuesto, 2) La aprobación anual de los tributos, 3) El control de la gestión financiera, 4) La emisión y la conversión de los empréstitos, así como la enajenación de los bienes inmuebles y la constitución de cargas sobre los mismos, y, 5) La competencia de las Cámaras en cuanto se refiere a la elaboración de las leyes financieras; mientras que al Derecho administrativo le compete: 1) La organización, clasificación, funciones; y competencia de los órganos, 2) Las normas jurídico-materiales mediante las cuales se imponen deberes jurídico-financieros a los particulares, 3) Las prescripciones que han de observarse en la aplicación de las antedichas leyes y los recursos contenciosos establecidos en favor de los particulares; y 4) Las prescripciones referentes al servicio de caja, a la contabilidad, al control interior y a la administración de la deuda. FRANS VON MYRBACH-RHEINFELD, *óp. cit.*, pp.16-17.

²⁸ Vid. SAINZ DE BUJANDA F.: *óp. cit.*, p. 438.

permitió en su tiempo que temas como presupuesto y deuda pública tengan su propio espacio académico dentro del marco del Derecho público; mientras que los temas atinentes a la imposición se estudiaron dentro del marco del Derecho tributario, lo cual incidiría significativamente en la discusión sobre la autonomía académica del Derecho financiero, aunque tendría poca cabida en cuanto al estudio de la autonomía científica, previamente aludida.

En este punto vale la pena aclarar que esta posición influyó notablemente la investigación en el Ecuador, los temas impositivos se han venido estudiando en forma no solo autónoma, sino completamente independiente y alejada de los demás contenidos del Derecho financiero; a tal punto que en las últimas cuatro décadas no se ha conocido ningún estudio relevante que destaque en el Ecuador la innegable e importante relación entre los tributos y el gasto público.

Sin embargo de la advertencia que hiciera SAINZ DE BUJANDA sobre sus cuestionamientos a algunos de los contenidos atribuidos por MYRBACH-RHEINFELD al Derecho constitucional financiero, el autor no se manifiesta contrario a tal diferenciación en la medida en que no se propenda a una bifurcación del Derecho financiero en dos ramas, nada alega en contra de que se resalten los «aspectos constitucionales» del Derecho financiero; «antes al contrario, la dimensión jurídico-constitucional de la Hacienda constituyen un ingrediente básico de este sector del ordenamiento, pero no debe servir para escindirlo internamente en dos parte o bloques de instituciones»²⁹, las que ratifica, podrían estar o no constitucionalizadas sin que por ello se altere su sustancia, no así la jerarquía, y en consecuencia la fuerza y rigidez de las normas que las regulen.

Ahora bien, la creciente tendencia neoconstitucionalista y sus corrientes de pensamiento garantista en Suramérica permiten de alguna forma si bien no reinterpretar, al menos aprovechar aquel criterio de MYRBACH-RHEINFELD que para SAINZ DE BUJANDA fuere estrictamente didáctico, para rescatar algunas de sus ideas primarias y denotar de esta forma la constitucionalidad del Derecho financiero; autores como ZAGREBELSKY³⁰ y FERRAJOLI³¹ disertan en la actualidad sobre los principios

²⁹ SAINZ DE BUJANDA F.: *Sistema de Derecho financiero...*, óp. cit., p. 442.

³⁰ Vid. ZAGREBELSKY G.: *El Derecho dúctil*, Madrid, Trotta, 2005.

³¹ Vid. FERRAJOLI F.: *Derechos y garantías*, Madrid, Trotta, 1999; y, *Los fundamentos de los derechos fundamentales*, Madrid, Trotta, 2009.

constitucionales describiéndolos como normas generales y abiertas que regulan derechos y deberes que requieren instrumentación a través de reglas de derecho en calidad de normas infra-constitucionales para ser eficaces.

En ese sentido y para fines estrictamente didácticos se puede describir al Derecho constitucional financiero, como aquel que contiene a los principios constitucionales que regulan deberes y derechos en el marco del presupuesto, ingresos públicos, sistema impositivo, crédito y deuda pública; mientras que el Derecho administrativo financiero será aquel que instrumentará a través de códigos, leyes, reglamentos y demás normas infra-constitucionales tales principios.

Si bien se podría hacer referencia indistintamente al Derecho constitucional financiero o al Derecho financiero constitucional, para efectos del análisis propuesto cabe aportar una pequeña distinción de orden asimismo estrictamente didáctica; por cuanto «la dimensión jurídico-constitucional de la Hacienda constituye un ingrediente básico de éste sector del ordenamiento»³² y considerando que ninguna rama del Derecho puede estudiarse en forma aislada del marco jurídico constitucional y mucho menos la actividad financiera del Estado por la naturaleza de sus contenidos, al menos para efectos de la presente investigación, entiéndase que al mencionar al Derecho constitucional financiero se estará haciendo referencia a los principios financieros contenidos en la Constitución; mientras que el Derecho financiero constitucional se referirá a la constitucionalidad y por ende eficacia de las normas infra-constitucionales que instrumentan y materializan los principios contenidos en la norma fundamental.

En cuanto al alcance del Derecho constitucional financiero, será la Carta Magna de cada Estado la norma que determine cuál es su contenido mínimo; en forma general se ha de referir al presupuesto, ingresos públicos tanto tributarios como no tributarios, gasto público, crédito y deuda pública; el *deber de contribuir* siendo una institución del Derecho financiero nace conforme lo estipulado en una norma constitucional, ha de cumplirse a través de un sistema tributario justo en la medida de la capacidad económica, es decir que existen derechos y garantías asociados a tal deber, inspirados en aquel conjunto de principios fundamentales.

Con lo dicho queda justificada la línea de investigación asumida y ella es el Derecho constitucional financiero, lo cual implica además que en cuanto al contenido normativo

³² SAINZ DE BUJANDA F.: *Sistema de Derecho financiero...*, óp. cit., p. 442.

objeto de análisis y la jurisprudencia seleccionada para el estudio se hará especial énfasis en los principios puntuales de la llamada «Constitución Financiera» de ambos Estados.

Tal como SAINZ DE BUJANDA afirma, existe sin duda, en nuestro tiempo un Derecho constitucional financiero o, si se prefiere, unos principios constitucionales financieros, de carácter más general, que afecta al sistema de producción de normas en la órbita financiera y a la capacidad económica de los ciudadanos como causa y medida de la tributación³³.

VOGEL quien no solo reconoce la existencia de un Derecho constitucional financiero, sino que además aporta una definición sostiene que se trata de «aquellos preceptos del Derecho financiero que pertenecen formalmente al Derecho constitucional, o dicho de otro modo, aquellos preceptos del Derecho constitucional que tienen relación con las finanzas públicas. Se describen estas regulaciones jurídico financieras dentro de una Constitución también globalmente como ‘Constitución Financiera’»³⁴; manifestando además que «la misión fundamental del Derecho constitucional, es la de encauzar el ejercicio del poder por el Derecho y asegurar las libertades públicas de los ciudadanos contra el ejercicio incontrolado del poder, no se extiende menos al terreno de la Hacienda que a cualquier otro ámbito de la actividad estatal [...] por eso hay que procurar que los principios constitucionales sean totalmente eficaces también en el campo de las finanzas públicas»³⁵.

³³ Vid. SAINZ DE BUJANDA F.: *Hacienda y Derecho*, 1955, cita tomada de la reimpresión utilizada en 1962 del Instituto de Estudios Políticos de Madrid, p. 429. Referido por YEBRA MARTUL-ORTEGA P.: en *Constitución Financiera 25 años*, Madrid, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2004, p. 31. Sorprende —al menos a lectores foraneos como en mi caso— en relación a esta afirmación que data de 1955 cuando se encontraban vigentes las Leyes Fundamentales predecesoras a la Constitución vierte, que el mismo autor en 1977 en el Volumen I de su obra *Sistema de Derecho Financiero*, un año antes de la aprobación de la Constitución vigente no ratificara su criterio ni lo complementara; por el contrario dedicara gran parte de su obra a desagregar los elementos que considera criticables de la teoría de MYRBACH-RHEINFELD y el contenido que dicho autor propusiere para el Derecho constitucional financiero décadas atrás, lo que además resulta curioso es que al publicar el Volumen II de la misma obra en 1985 es decir, con 7 años de vigencia de la Constitución, tampoco retomare el tema y ni aun en forma introductoria y vaya directamente a justificar la clasificación del Derecho financiero en sus ramificaciones, obra que espléndidamente se desarrolla conforme un análisis desde del Derecho público con sectores proyectados sobre la materia financiera, que no es otra cosa que analizar los contenidos de ramas que convergen en un conjunto tanto de principios constitucionales como de reglas contenidas en la propia Constitución y dicho argumento es válido para todas las Constituciones y no solo para las que son objeto de análisis en el presente estudio.

³⁴ VOGEL K.: “Grundzüge des Finanzrecht des Grundgesetzes” en *Der offene Finanz- und Steuerstaat*, Versión de C.F. MÜLLER, Heidelberg, 1991, p. 138.

³⁵ VOGEL K.: *La Hacienda pública y el Derecho Constitucional*, Revista Hacienda Pública Española N° 69 Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda-IEF, 1979, p. 16.

Aunque tal definición es un tanto escueta, lo relevante de ambos criterios de VOGEL, está en el alcance que tiene el Derecho constitucional financiero en lo relativo a la eficacia que los principios constitucionales financieros han de tener en la práctica; al respecto YEBRA MARTUL-ORTEGA afirma que «la función del Derecho constitucional financiero va a consistir en hacer realidad esa igualdad jurídico-constitucional entre los distintos sujetos que intervienen en la actividad financiera»³⁶; que desde el constitucionalismo contemporáneo se apreciaría como ponderación entre los derechos y deberes que se incardinan en la obligación de contribuir. De ahí que el siguiente paso sea el de destacar la importancia del Derecho constitucional financiero para la configuración del deber de contribuir y los principios que lo informan.

Precisa destacar que los procesos de integración regional en los que están incursos tanto España en la Unión Europea UE³⁷, como Ecuador en la Comunidad Andina CAN³⁸, lleva implícita la incorporación de un «acervo comunitario»³⁹ al ordenamiento interno de los Estados, pues la firma de los tratados fundacionales supone la cesión del ejercicio de determinadas competencias a órganos e instituciones comunitarios⁴⁰.

GARCÍA PRATS afirma que la Unión Europea, configurada como una comunidad de Derecho, y de Derecho propio y peculiar, apunta a la formación de un Derecho comunitario de la fiscalidad con su propia lógica interna —independiente de la de los sistemas fiscales nacionales—, coherente con los principios y objetivos comunitarios y dotado, en fin,

³⁶ YEBRA MARTUL-ORTEGA P.: óp. cit., p. 33.

³⁷ Al respecto revisar ALONSO GARCÍA R.: *Sistema jurídico de la Unión Europea*, Pamplona, Civitas-Thomson Reuters, 2011, pp. 219-274.

³⁸ QUINDIMIL LÓPEZ J.A.: *Instituciones y Derecho de la Comunidad Andina*, Valencia, Tirant Lo Blanch/IUEE Universidad de La Coruña, 2006.

³⁹ Término acuñado por GARCÍA PRATS F. A. en la obra *Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (I): La acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública N° 259, Madrid, 2001, p. 258.

⁴⁰ De acuerdo con SAINZ DE BUJANDA «la atribución de competencias a las Comunidades no supone, en modo alguno, una cesión total ni parcial de la soberanía, los Estados miembros conservan la titularidad de su poder soberano —especialmente el tributario, agrego yo—, aun después de integrarse en las Comunidades, por la razón esencial de que los Tratados no prevén ninguna merma del poder político de aquellos» *Un esquema de Derecho internacional financiero*, Revista Española de Derecho Financiero N° 38, Madrid, 1983, p. 186. En sentido similar se puede revisar MANGAS MARTÍN A.: *Derecho Comunitario europeo y Derecho español*, Madrid, Tecnos, 1987, p. 26.

de sus propias reglas de interpretación⁴¹. El mismo argumento se aplica a la organización y objetivos de la Comunidad Andina⁴².

Ahora bien, la configuración de un derecho comunitario de la fiscalidad independiente de los sistemas fiscales nacionales, no implica que estemos en presencia de una rama jurídica autónoma, existe pues una incidencia del Derecho comunitario en el poder tributario de los Estados miembros a través de la configuración de límites adicionales al ejercicio de sus potestades, —lo cual, a mi juicio—, así como el de autores contemporáneos acarrea problemas constitucionales⁴³ que deben ser afrontados por los Estados miembro en el marco de los diversos procesos de integración.

Entre otros autores MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO Y TEJERIZO LÓPEZ⁴⁴ indican que la incidencia y limitación del poder tributario se manifiesta en tres planos distintos: en la incidencia en la legislación fiscal de los Estados miembros mediante una actividad de armonización, así como en el establecimiento de límites prohibiciones y controles al poder impositivo de los Estados miembros⁴⁵, incidencia esta última que se manifiesta tanto en relación con la fiscalidad coproteccionista aduanera, como consecuencia del establecimiento del Arancel Aduanero Común en la UE en relación con los tributos internos, evitando la exacción de tributos discriminatorios o en relación con los preceptos que fundamentan la armonización fiscal comunitaria y el cumplimiento de los objetivos comunitarios⁴⁶; el mismo criterio aplica en el Derecho comunitario andino, por efecto del Arancel Externo Común vigente en la CAN.

⁴¹ Vid. GARCÍA PRATS F. A.: *Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (I)*..., óp. cit. 258.

⁴² Al respecto revisar VIGIL TOLEDO R.: *La estructura jurídica y el futuro de la Comunidad Andina*, Pamplona, Civitas-Thomson Reuters, 2011, pp. 38-62.

⁴³ Vid. MONTAÑO GALARZA C.: *Problemas constitucionales de la integración*, México, Porrúa, 2014, 85-164. De acuerdo con GARCÍA PRATS existe una colisión entre los principios constitucionales y los principios comunitarios —exigencias—, a criterio del autor, que inciden en la determinación de la esfera normativa y la construcción del ordenamiento jurídico de los Estados miembro. Vid. *Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (III): Principios de justicia vs. Derecho comunitario*, óp. cit., p. 766.

⁴⁴ Vid. MARTÍN QUERALT J., LOZANO SERRANO C., CASADO OLLERO G. y TEJERIZO LÓPEZ J.M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Tecnos, 2001, pp. 180-182.

⁴⁵ De acuerdo con ROCHE LAGUNA: «La soberanía fiscal de los Estados miembros pueden verse limitada, bien por medidas pactadas entre ellos en el seno de la Comunidad, bien de forma indirecta y —lo que es más importante— descontrolada, debido a los efectos de la jurisprudencia del TJCE. ROCHE LAGUNA I.: *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros. Armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000, p. 21.

⁴⁶ Vid. GARCÍA PRATS F. A.: *Incidencia del Derecho Comunitario en la configuración jurídica del Derecho Financiero (I)*..., óp. cit., pp. 260-261.

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea TJCE señaló en uno de sus fallos más relevantes que la Comunidad —hoy Unión— «constituye un nuevo ordenamiento jurídico en beneficio de cual los Estados han limitado sus derechos soberanos; de tal ordenamiento son sujetos no solamente los Estados miembros, sino igualmente sus nacionales y por consiguiente el Derecho comunitario, al igual que crea deberse para los particulares, está también destinado a engendrar derechos que entren en su patrimonio jurídico, derechos que tiene su origen no sólo en atribuciones que el Tratado supone de forma bien definida, lo mismo a los particulares que a los Estados miembros»⁴⁷.

Por lo que se puede afirmar existe dentro del Derecho comunitario, una manifestación peculiar del Derecho internacional financiero, que desarrolla libertades fundamentales derivadas de los tratados fundacionales, que no inciden de manera directa en los sistemas fiscales, pues estos no contienen cláusulas expresas de cesión de poderes tributarios; mas, propugna un conjunto de principios propios del Derecho público, tales como la seguridad jurídica y proporcionalidad, que a través del desarrollo de algunos principios tales como el de no discriminación y el de neutralidad, de manera indirecta demanda una adecuación de los sistemas tributarios de los Estados miembros al ordenamiento comunitario.

En ese sentido dentro del marco teórico a desarrollar sobre el deber de contribuir al gasto público, se comprenden integrados los principios del Derecho comunitario, que de forma directa o indirecta incidan en el ordenamiento tributario financiero de los Estados miembro; que dicho sea de paso, al tratarse de principios desarrollados por Tribunales de Justicia comunitarios, se adscriben indefectiblemente en el Derecho constitucional financiero.

2.2. Importancia del Derecho constitucional financiero para el deber de contribuir

El deber de contribuir está asociado a un conjunto de preceptos que no son exclusivamente tributarios, sino financieros, ello debido a que su naturaleza es pecuniaria; mas, se configura en calidad de vínculo jurídico impositivo que se debe en razón de un conjunto de principios constitucionales que ordenan el sistema tributario tales como

⁴⁷ El Tribunal de Luxemburgo en el Asunto 6/62 de 5 de febrero de 1963, caso *Van Gend en Loos*.

capacidad contributiva, igualdad, generalidad, no confiscatoriedad entre otros; del cumplimiento de las obligaciones específicas de tributar por parte de los obligados, el Estado obtiene ingresos que están destinados a la satisfacción de necesidades comunes a través del gasto público, cuyas erogaciones deberán respetar principios generales como el de equidad y solidaridad; para lo cual habrá que remitirse necesariamente a la institución del presupuesto y sus principios especiales; sin olvidar que los ingresos tributarios están directamente relacionados con la fe crediticia del Estado y que para contraer deuda pública habrá de cumplirse a su vez con otros principios contemplados en diversas normas de la Constitución, que como bien se dijo anticipadamente puede llamarse «Constitución Financiera».

Al respecto RUIZ ALMENDRAL sostiene que «la Constitución española no acota un ámbito diferenciado del Derecho financiero y tributario, sino que lo enmarca en un ámbito mucho más amplio, como son los ámbitos de la Constitución económica y la Constitución financiera o fiscal»⁴⁸, sin intención de iniciar anticipadamente un ejercicio comparativo lo mismo se puede afirmar sobre la Constitución ecuatoriana, toda vez que ésta aglutina tanto a la política fiscal como a la política tributaria en el Capítulo IV del texto constitucional titulado «Soberanía Económica» por el que configura un modelo económico social y solidario cuyos objetivos son el fundamento y se convierten en el nexo causal entre todo ese conjunto de principios, preceptos y reglas que conforman el Derecho constitucional financiero ecuatoriano, sin acotar un ámbito diferenciado para las finanzas públicas.

Aclárese entonces que siendo tantos los principios financieros constitucionales como amplia es la actividad del Estado, el presente estudio hará alusión a todos aquellos que sean de relevancia para el objeto de investigación; mas, profundizará exclusivamente en los que directamente se asocian al «deber de contribuir» en la medida de la «capacidad económica» a través del sistema tributario⁴⁹ y que sean efectivamente comparables entre Ecuador y España, para lo cual se requiere una breve descripción de sus modelos estatales.

⁴⁸ RUIZ ALMENDRAL V.: “¿Tiene sentido un proyecto docente en Derecho Financiero y Tributario?” en *Cuadernos de Derecho Público*, Madrid, Instituto Nacional de Administración Pública, 2003, p. 7.

⁴⁹ En el Ecuador por mandato constitucional conforme lo dispuesto en el artículo 300 de la Constitución de la República vigente desde el año 2008, existe un régimen tributario, la noción de «sistema» tal como lo contempla en la Constitución española en el artículo 31 número 1, no tiene cabida dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, por razones que se explicaran más adelante.

3. Breve descripción de los modelos estatales

Para comprender la importancia que las formas o modelos estatales tienen en la dinámica ingreso-gasto a través del deber de contribuir y los principios que le conciernen es indispensable ahondar en la actividad del Estado⁵⁰ desde una visión específica, es decir la financiera pública, la descripción que a continuación se presenta hará énfasis en su rol en la satisfacción de las necesidades comunes a través del gasto público.

Previamente se habló de la «Constitución Financiera» y los derechos, deberes y garantías que conciernen tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos que de diversa forma participan en la actividad financiera del Estado, es precisamente en el marco de los derechos donde intrínsecamente se determinan e identifican las necesidades que ha de satisfacer el gasto público; NORA LIFSCHITZ, contrastando su criterio con de autores como FÉLIX LON y AUGUSTO MORELOS sostiene que «la Constitución es el depósito de aspiraciones esenciales de la comunidad [...] El proyecto social que incluye la Constitución nos imprime el sentido del modelo económico y de desarrollo que debe seguirse, conforme a él y a su dirección se elaboran los presupuestos. Los sistemas económicos y financieros surgen del orden constitucional⁵¹. De tal forma que la Constitución es el eje fundamental del cual parte la actividad financiera del Estado.

⁵⁰ El concepto «Estado» ha variado en sus definiciones conforme los hechos de la historia han permitido la ruptura de aquellos paradigmas que parecían inmutables en el tiempo, así desde los grandes imperios como el Romano hasta los antiguos Estados monárquicos donde la expresión «el Estado soy Yo» y la confusión de los patrimonios del Estado y el monarca sufrieron una ruptura de paradigma de efecto mundial con los hechos acaecidos en la Revolución Francesa en 1789, dando paso a un nuevo modelo estatal «liberal» con la conocida división tripartita del Estado magníficamente descrita por su precursor Charles Louis de Secondat, Barón Montesquieu en su obra «El espíritu de las leyes» en 1748, haciendo alusión a las tres funciones del Estado, conocidas como ejecutiva, legislativa y judicial. El mundo ha visto nacer y acaecer estados «sociales» puros, tales como la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas URSS (Советский Союз, *Sovietsky Soyuz*) cuya separación incidió en el resurgimiento de los Estados ‘neoclásicos’ también llamados «neoliberales»; sin embargo, las crisis económicas, conflictos bélicos, entre otros factores han logrado desestabilizar nuevamente estas formas estatales, aunque prevalecen en grandes sistemas jurídicos como el anglosajón, al mismo tiempo en Estados más pequeños y vulnerables a las crisis, se revitalizan los «Estados sociales» con el importante agregado de «Derecho»; modelos que afrontan una nueva crisis, aparentemente producto de un positivismo extremo que subsume tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos al «Derecho» y por ende al ‘principio de legalidad’ y no a la manifestación soberana del pueblo, ello ha dado lugar al nacimiento un nuevo modelo de Estado conocido como el «Constitucional» donde predominan los «derechos» sobre el «Derecho» en sí mismo, modelo que ha llegado inclusive a mutar en extremos como el Estado Constitucional de *derechos* y justicia como es el caso ecuatoriano, conocido coloquialmente como el Estado del «socialismo del siglo XXI».

⁵¹ LIFSCHITZ N.: “La evolución del pensamiento jurídico financiero en América Latina”, en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, estudios en honor de ANDREA AMATUCCI, Vol. III,

No es particularmente fácil, definir apropiadamente el término «necesidad» más aun dentro del orden de las finanzas públicas, desde el precepto semántico gramatical podría definirse a la necesidad como un componente básico cuya ausencia pone en riesgo la subsistencia y existencia de determinado ente u organismo, cualquiera sea su naturaleza (humana, social, individual, colectiva, política, gubernamental, etc.). En ese sentido, cada ente u organismo ha de completar sus componentes básicos para garantizar su propia subsistencia, por lo que desarrolla un sentido de pertenencia para con dichos componentes y por ende jerarquiza y clasifica sus necesidades con el objeto de satisfacer primero aquellas que le son de mayor importancia y urgencia.

Autores suramericanos como GARCÍA BELSUNSE⁵², VILLEGAS⁵³, DE LA GARZA⁵⁴, PLAZAS VEGA⁵⁵, LIFSCHITZ⁵⁶ y el tratadista ecuatoriano RIOFRÍO VILLAGÓMEZ⁵⁷ sostienen en sus diversas obras que el Estado es el depositario de las necesidades comunes y por ende esta responsabilidad le faculta a través de los representantes políticos para determinar las necesidades a satisfacer, la responsabilidad de los Estados de la Región crece aceleradamente a medida en que estos reforman sus Constituciones y asumen más roles y se autoimpone más obligaciones vinculadas a tales necesidades, en ese sentido el crecimiento del gasto público incide significativamente en el incremento de obligaciones exigibles a los ciudadanos a fin de obtener recursos suficientes dentro de parámetros de justicia financiera.

Tal como sostiene AMATUCCI la Constitución asumiendo la concepción de la actividad financiera, persigue esencialmente dos fines, «de un lado, impone la realización de la justicia financiera a través de la redistribución de las rentas, realizada a través de la progresividad del sistema tributario y una particular estructuración del gasto público», por otro lado «permite que la actividad financiera constituya un instrumento de estabilidad del

Bogotá, Temis, 2011, p. 51. Los autores remitidos por la autora son mexicanos y su obra ha sido recibida con entusiasmo en América del Sur, de ahí que se tome la cita tanto de la autora NORA LIFSCHITZ que permite incorporar los criterios de FÉLIX LON y AUGUSTO MORELOS.

⁵² GARCÍA BELSUNCE H. A.: “La ciencia de las Finanzas Públicas y la Actividad Financiera del Estado”, en *Tratado de Tributación*, t. I, *Derecho Tributario*, Vol. 1, Buenos Aires, Astrea, 2003, pp. 1-24.

⁵³ Ver especialmente VILLEGAS H. B.: *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9na ed., 2da reimpresión, Buenos Aires, Astrea, 2009, pp. 1-78.

⁵⁴ DE LA GARZA S.F.: *Derecho Financiero Mexicano*; Ed. Porrúa, México, 2001, pp. 1 y ss.

⁵⁵ PLAZAS VEGA M.: *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Derecho de la Hacienda Pública*, t. I, 2da ed., Bogotá, Temis, 2006, pp. 320-325.

⁵⁶ LIFSCHITZ N.: óp. cit., pp. 51 y ss.

⁵⁷ RIOFRÍO VILLAGÓMEZ E.: *Tratado....; y Manual....*, óp. cit.

sistema económico en el tiempo, además que supone un adecuado desarrollo de la renta nacional»⁵⁸.

Es así, que para consecución de dichos fines se requiere dirección unitaria en la regulación de la actividad financiera del Estado, lo cual lleva implícito la configuración de un deber de contribución por parte del ciudadano y un poder conferido al Estado para exigir obligaciones puntuales.

Ecuador y España pese a sus similitudes de orden general y de la palpable influencia del sistema jurídico español en el ecuatoriano, en la actualidad cada uno se debe a un modelo estatal «teóricamente» diferente; España mantiene el Estado social democrático de Derecho mientras que el Ecuador se ha refundado como un Estado Constitucional de derechos y de justicia.

Procede una comparación pese a las diferencias conceptuales y materiales en razón de que ambos modelos estatales contienen la obligación de contribución a través de un sistema tributario de principios comunes a ambos. Con esta breve introducción se procede a describir los modelos vigentes tanto en Ecuador como en España, evidentemente partiendo de una visión general; mas, haciendo énfasis en su sistema financiero y deteniéndose en el sistema tributario en razón del objeto de estudio.

3.1. Generalidades del Estado social de Derecho

FERRAJOLI acertadamente sostiene que con «la expresión «Estado de derecho» se entienden, habitualmente, en el uso corriente, dos cosas diferentes que es oportuno distinguir con rigor. En sentido lato, débil o formal, «Estado de derecho» designa cualquier ordenamiento en el que los poderes públicos son *conferidos* por la ley y ejercitados en las *formas* y con los procedimientos legalmente establecidos En este sentido, son Estados de Derecho⁵⁹ [...] todos los ordenamientos jurídicos modernos, incluso los más antiliberales, en los que los poderes públicos tienen una fuente y una forma legal; sostiene además que «en un segundo sentido, fuerte o sustancial, «Estado de Derecho» designa, en cambio, sólo aquellos ordenamientos en los que los poderes públicos están, además, *sujetos* a la ley (y, por

⁵⁸ AMATUCCI A.: *Aspectos Constitucionales de la Actividad Financiera*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002, p. 60.

⁵⁹ Correspondiente al uso alemán del término *Rechtsstaat*.

tanto, limitados o vinculados por ella), no sólo en lo relativo a las formas, sino también en los contenidos»⁶⁰.

Afirma además que «en este significado más restringido⁶¹, son Estados de Derecho aquellos ordenamientos en los que todos los poderes, incluido el legislativo, están vinculados al respeto de principios sustanciales, establecidos por las normas constitucionales, como la división de poderes y los derechos fundamentales»; más adelante en el mismo escrito aclara que ambos Estados de Derecho responden a dos formas normativas diferentes, «una que constituye el modelo paleo-iuspositivista del *Estado legislativo de derecho* (o Estado legal) que surge con el nacimiento del Estado moderno como monopolio de la producción jurídica, y el modelo neo-iuspositivista del *Estado constitucional de derecho* (o *Estado constitucional*), producto, a su vez, de la difusión en Europa, tras la segunda guerra mundial, de las constituciones rígidas y del control de constitucionalidad de las leyes ordinarias»⁶², lo cual implica que el Estado de Derecho es tal por la sujeción al ordenamiento jurídico que conforma y tiene connotaciones diversas en razón del rol de la Constitución como parte o fuente de dicho ordenamiento.

ELÍAS DÍAZ⁶³ manifiesta que existe una natural imposibilidad de compatibilizar la democracia con el capitalismo, y por ende empatar los principios del socialismo y la democracia, lo cual hace necesaria la evolución del Estado social de Derecho hacia el Estado democrático; en criterio de quien investiga, el Estado social democrático de Derecho contiene los componentes necesarios para conformar una estructura sólida y duradera, puesto que al ser «social» se entiende que priman los derechos y garantías de todos quienes de él forman parte; al mismo tiempo al ser de Derecho se deduce que dicho Estado se construye sobre la base de un sistema jerarquizado de fuentes normativas donde precisamente los «derechos y garantías» han de estar contenidos en una norma fundamental de cumplimiento obligatorio e instrumentados en otro tipo de normas infraconstitucionales para garantizar su cumplimiento,

⁶⁰ FERRAJOLI L.: *Pasado y futuro del Estado de Derecho*, Universidad Camerino, Italia, 2001, ponencia presentada para el seminario “Cambio de paradigma en filosofía”, Madrid, Fundación JUAN MARCH, abril 2001, traducción al español de PILAR ALLEGUE, p. 1. (El uso de mayúsculas y minúsculas corresponden al autor).

⁶¹ Que es el predominante en la doctrina italiana.

⁶² FERRAJOLI L.: óp. cit. p. 1.

⁶³ Vid. DÍAZ E.: *Estado de Derecho y sociedad democrático*, Madrid, Taurus, 1998, pp. 131-178.

finalmente al ser democrático valida la existencia y confiere automáticamente eficacia a toda el ordenamiento jurídico al ser la norma una manifestación soberana del pueblo.

Ahora bien, las crisis de estos modelos estatales generalmente se producen por fallas estructurales a nivel político, económico, financiero y por ende fiscal, pero ello no es más que el efecto de la propia evolución de los Estados y el impacto de la globalización, de ahí que las normas constitucionales que determinan y establecen cuáles son los derechos y qué garantías existen, deberán ser normas que puedan adaptarse al cambio de circunstancias históricas de cada Estado; de ahí que la clave de la sobrevivencia de este modelo no está en aferrarse a principios económicos liberales o a políticas sociales con mayor o menor énfasis⁶⁴, sino más bien a que su estructura se erija sobre la base de un grupo de principios contenidos en el seno de norma fundamental, llámese esta «Constitución», esta debería entonces ser producto del consenso mayoritario de los representantes políticos y legislativos del pueblo, fruto de un debate democrático y libre de candados constitucionales que impidan su reforma pudiendo ser enmendada cuando las circunstancias sociales, políticas o económicas así lo requieran, siempre que no se afecten derechos y libertades fundamentales, sino que por el contrario busquen mantener y ampliar su radio de acción y espectro de aplicación.

3.1.1. El Estado Social en España

Siendo el Estado español tan antiguo como lo es y pese a contar con muchos más años de vida estatal que el Ecuador, ha tenido sin embargo menos Constituciones que el Ecuador en toda su vida republicana⁶⁵; la caída del régimen franquista que mantuvo vigentes las «Leyes Fundamentales del Reino» entre 1938 y 1977 desembocó en el año 1978 en la aprobación de la Constitución en actual vigencia.

⁶⁴ Afirmación que parte de la experiencia ecuatoriana que ha alterado intencionalmente su propio paradigma constitucional aplicando una lógica de derrocamiento del neoliberalismo y reconstruyendo su ordenamiento jurídico sobre la base de premisas políticas de reivindicación social.

⁶⁵ España cuenta con la Constitución de Cádiz, de 19 de marzo de 1812 vigente hasta 1814; desde 1820 hasta 1823 y desde 1836 hasta 1837; la Constitución de 18 de junio de 1837 vigente hasta 1845; la Constitución de 23 de mayo de 1845 vigente hasta 1868; la Constitución de 6 de junio de 1869 vigente hasta 1873; la Constitución de 30 de junio de 1876 vigente hasta 1923; la Constitución republicana de 9 de diciembre de 1931 vigente hasta 1939 cuya derogatoria se produce por efecto de la guerra civil española y la instauración del régimen dictatorial franquista que mantuvo vigente Leyes Fundamentales del Reino entre 1938 y 1977. Ecuador por su parte cuenta con 20 Constituciones incluyendo la presente.

España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, la Constitución vigente es efectivamente producto de un consenso político y social que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político; se organiza mediante una estructura política de Monarquía parlamentaria cuyas características han permitido construir un sistema jurídico no solamente estable a nivel interno, sino que además ha sido capaz de adaptarse e integrarse a nivel supranacional en la Unión Europea, la estabilidad a la que se hace mención merece la pena destacarse puesto que subsiste pese a fuertes crisis económicas afrontadas en la última década.

A continuación el análisis del modelo constitucional español se circunscribe a los principios y reglas propios de la Constitución Financiera y no de la Constitución Económica, sin que por ello se pase por alto el nexo entre el sistema económico general de un Estado y su sistema financiero público, en el caso español, el Estado social democrático, acoge un modelo económico social mercado, que busca equilibrio económico, propende al bien común, la redistribución de la riqueza y la solidaridad; en esa dinámica el sistema tributario permite obtener tributos destinados a solventar el gasto público a través de la efectivización del deber de contribución en la medida de la capacidad económica.

Al respecto MARTÍNEZ LAGO sostiene que la Constitución de 1978 «es una norma híbrida que consagra principios procedentes de intereses económicos sociales diversos, pero que posibilita transformaciones sociales profundas, en el sentido de un establecimiento real, no sólo juridificado, de la libertad, la igualdad y la justicia», afirma además que «el Estado que configura [...] viene cualificado por las notas de su socialidad, democraticidad y sujeción al Derecho»⁶⁶.

El autor manifiesta que un «examen conjunto de ingresos y gastos nos da la orientación político social, los objetivos finales del ordenamiento jurídico financiero, aquellos que constituyen el marco político-institucional de la Hacienda»⁶⁷; tal examen a criterio personal ha de contrastar sistematizadamente la norma constitucional relativa a ingresos y gastos en el contexto general del sistema económico y la política fiscal.

⁶⁶ MARTÍNEZ LAGO M. A.: *Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero*, Revista Española de Derecho Financiero N° 55, Madrid, 1987, p. 386.

⁶⁷ *Ibíd.*, p. 393.

En ese sentido el artículo 128 de la Constitución de España correspondiente al título VII «Economía y Hacienda»⁶⁸ observa dos objetivos propios del Estado social democrático de Derecho; por un lado se estipula que la riqueza del país en sus distintas formas está subordinado al interés general; y por otro, reconoce la iniciativa pública en la actividad económica, mediante ley se podrá reservar al sector público recursos y servicios esenciales⁶⁹; el artículo 131.1 establece que el Estado mediante ley podrá planificar la actividad económica general para atender necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial; para así, estimular el crecimiento de la renta, y de la riqueza y su más justa distribución.

El artículo 133 regula el ejercicio de la potestad tributaria configura el principio de legalidad para toda la materia financiera; en primer lugar en relación a la potestad originaria del Estado para establecer los tributos correspondientes mediante ley, en segundo lugar dotando de poder especial a las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales para establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y la ley; y, finalmente el principio de legalidad en relación al gasto y la deuda pública, permitiendo a las administraciones públicas contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.

En esa dinámica conforme lo dispuesto en el artículo 134 le corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales su examen, enmienda y aprobación. De acuerdo con el artículo 136, le corresponde al Tribunal de Cuentas controlar y fiscalizar las cuentas y la gestión económica del Estado y sus entidades.

Estas breves referencias a las normas de la Constitución Financiera española podrían resultar a simple vista irrelevantes al objeto de estudio, mas, son precisamente aquellas que denotan la importancia del sistema tributario y de las contribuciones de naturaleza fiscal para la soberanía económica del Estado, puesto que son esencialmente los recursos tributarios al ser ordinarios y permanentes aquellos que permiten atender las necesidades públicas, la planificación económica y la previsión presupuestaria propenden además de la satisfacción del gasto público al cumplimiento de los fines y objetivos de la política fiscal.

En doctrina contemporánea se afirma que la Hacienda de nuestros días se ha convertido en una Hacienda de recursos y empleos, en la que lo principal es el origen y

⁶⁸ El solo nombre de este Título de la Constitución por sí solo destaca la directa relación del sistema económico y el sistema financiero público.

⁶⁹ Especialmente en caso de monopolio.

destino de los ingresos y gastos públicos, por cuanto el gobierno de esta Hacienda puede llevar a su practicidad real los principios fundamentales de nuestro ordenamiento –la libertad, la justicia y la igualdad– o puede negarlos radicalmente⁷⁰; sostiene el autor que «una concepción como ésta de la Hacienda Pública determina un comportamiento especialmente redistributivo en el Derecho financiero, que ha de pasar a preocuparse de ese nudo gordiano de la problemática jurídica de las finanzas públicas, señalando que la justicia en el ingreso no puede realizarse completa y exhaustivamente sin darse, a la vez, en el gasto»⁷¹. En este punto agrego además, que ha de considerarse la consabida dificultad maximizada en dos momentos del ciclo financiero; el primero la selección de las obligaciones exigibles y el segundo de selección del gasto prioritario a erogar.

Con lo descrito queda claro el estado de la cuestión sobre el modelo constitucional español aplicado al campo de las finanzas públicas, a partir de nociones doctrinarias generales se ha realizado un ejercicio básico de sistematización de la Constitución vigente, donde se han incorporado las principales instituciones jurídicas propias del sistema financiero público, a efectos de identificar los nexos que la norma constitucional produce por sí misma, entre el modelo estatal para con el modelo económico general; y, como consecuencia del sistema financiero público que contiene a su vez al sistema tributario, destacando como eje central la relación ingreso-gasto que permite configurar el *deber de contribuir* al sostenimiento del gasto público implícito en el artículo 31.1 y 31.2 de la Constitución de España que se desarrollará a profundidad en el capítulo segundo del presente estudio.

3.1.2. Estado social de Derecho en la derogada Constitución de la República del Ecuador de 1998 previa su transformación al actual modelo estatal

El Ecuador se incorpora a la vida republicana con la Constitución de 1830⁷² y desde entonces fue por mandato del pueblo soberano un «Estado social» hasta el año 2008 en que

⁷⁰ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Derecho Financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución*, en *Estudios sobre el proyecto de Constitución*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1978, p. 74. En ese mismo sentido MARTÍNEZ LAGO M. A.: óp. cit., p. 393

⁷¹ MARTÍNEZ LAGO M. A.: óp. cit., p. 393.

⁷² Constitución de 1830, firmada el 23 de septiembre de 1830, es la primera Constitución formalmente reconocida; Constitución Política de 1835; Constitución Política de 1843; Constitución de Ecuador de

la Constitución vigente refundó al Ecuador como un «Estado Constitucional de derechos y de justicia».

El constitucionalista ecuatoriano JULIO CESAR TRUJILLO relata que «en el Ecuador, el Estado social de derecho se inicia muy tempranamente en el Siglo XX, su necesidad se manifiesta dramáticamente en las masivas protestas que son sangrientamente reprimidas el 15 de noviembre de 1922, recogida luego en la Revolución Juliana de 1925, cristalizada en la Constitución de 1929 y varias leyes e instituciones, especialmente laborales y económicas»⁷³.

Entre 1929 y 1998 en el Ecuador se aprobaron y derogaron 5 Constituciones todas ellas mantuvieron el paradigma del Estado social, con variantes como democrático, o de Derecho; es precisamente la Constitución Política de la República del Ecuador de 1998 con la que se consolida un modelo democrático de Estado social de Derecho, que cumplió con todas las características que este modelo implicaba, al menos teóricamente⁷⁴.

Sin embargo, esta Constitución que desarrolló en 284 artículos todas las premisas contenidas en su artículo primero, fue calificada por sus detractores como una de las más liberales de la historia del constitucionalismo ecuatoriano, lo cual me parece particularmente inapropiado e injusto, pues la crítica se realizaba en sentido negativo y atribuyéndole de manera desproporcionada la culpa de todos los males de la nación.

1843 conocida la Carta de la Esclavitud; Constitución de 1845 dada y firmada en el Palacio de Gobierno en Cuenca, a ocho de diciembre de mil ochocientos cuarenta y cinco; Constitución de 1851; Constitución de 1852; Constitución de 1878; Constitución Política de 1884; Constitución Política de 1897; Constitución Política de la República del Ecuador 1906; Constitución Política de la República del Ecuador dada por la Asamblea Nacional el 26 de marzo de 1929; se destaca antes de la aprobación de la siguiente Constitución un intento de reforma fallido en 1937 y una nueva y completa Constitución en 1938 que nunca entró en vigencia; la Constitución Política de la República del Ecuador de 1945; Constitución Política de la República del Ecuador de 1946; Constitución de 1967; Constitución Política del año 1979; Constitución Política de la República del Ecuador de 1998 dada por la Asamblea Nacional Constituyente mediante Decreto Legislativo No. 000 Publicado en el Registro Oficial N° 1 de 11 de agosto de 1998 y finalmente Constitución de la República del Ecuador elaborada por la Asamblea Constitucional instaurada en el año 2008, aprobada mediante referéndum constitucional el 28 de septiembre de dicho año y publicada en el Registro Oficial N° 449 del lunes 20 de octubre del 2008. Una recopilación fiel al texto original de las Constituciones históricas se encuentra disponible en TRABUCO F.: *Constituciones de la República del Ecuador*, Quito, Editorial Universitaria, 1975.

⁷³ Vid. TRUJILLO J.C.: *Teoría del Estado en el Ecuador-Estudio de Derecho Constitucional*, Quito, Corporación Editora Nacional - Universidad Andina Simón Bolívar, 1994, p. 107

⁷⁴ Sobre la evolución de las Constituciones revisar AYALA MORA E.: “Rasgos históricos de la evolución constitucional en el Ecuador”, *Historia constitucional. Estudios comparativos*, AYALA MORA E. (ed.) Quito, Corporación Editora Nacional-Universidad Andina Simón Bolívar, 2014, pp.13-121. El autor hace un repaso a las Constituciones que han estado vigentes en el Ecuador, en correlación a los periodos de vigencia de los gobiernos tanto en periodos democráticos como dictatoriales.

Se debe considerar que ésta Constitución es el resultado de una reforma más profunda a la Constitución de 1979, reformada en 1996⁷⁵, que fuere aprobada durante un régimen transitorio dictatorial militar, instituido para terminar con otra dictadura y reinstaurar la democracia; pese a las circunstancias políticas del momento histórico que se vivía, la Constitución reformada en 1996 contenía premisas que garantizaban la soberanía del pueblo y la democracia, a través de un gobierno republicano y electivo; fueron las circunstancias históricas y las luchas sociales, los principales factores que influyeron en el contenido una Constitución que buscaba mantener los principios del Estado social, por ello la necesidad de reformarla en 1998⁷⁶.

DÍAZ afirmó —en el mismo año de aprobación de dicha Constitución—, que «socialismo y democracia vienen en nuestro tiempo a coincidir y a institucionalizarse conjuntamente en la propuesta Estado democrático de Derecho; el socialismo de éste será así resultado de la superación del neocapitalismo propio del Estado social de Derecho [...] esto significa [...] que «el viejo Estado de Derecho sin dejar de seguir siéndolo, tendrá que constituirse en Estado de justicia»...»⁷⁷; y tal vez ello justifique el modelo adoptado en la actualidad. Diez años antes a la aprobación de la Constitución vigente el autor español advirtió los tropiezos del Estado de Derecho e insospechadamente predijo la transformación hacia un modelo estatal de justicia sin saber que su teoría se materializaría en el Ecuador.

Las crisis políticas y económicas de la época, asociadas a las quiebras bancarias dieron lugar a un debate político sobre la necesidad en primera instancia de reformar la Constitución de 1998 y luego a plantear un cambio total a través de una nueva Constitución

⁷⁵ «La reforma constitucional de 1996, con todo, no solo constituyó la regresión del Estado social, más también significó un progreso hacia el Estado constitucional, porque suprimió el Tribunal de Garantías Constitucionales, pero creó el Tribunal Constitucional para que controle que todas las normas jurídicas infraconstitucionales guarden conformidad, en la forma y contenido, con las normas constitucionales». TRUJILLO J.C.: “El Constitucionalismo social desde los años veinte”, en *Historia Constitucional...*, óp. cit., p. 241.

⁷⁶ De acuerdo con TRUJILLO J.C.: «La Asamblea que, a la postre, se definió como Asamblea Constituyente, no pudo revisar los enclaves neoliberales de las reformas de 1996, apenas pudo oponer a la economía de libre mercado que en virtud de esas reformas podía imponerse, a la economía social de mercado como la clase de economía que se debía promover, lo cual no significó mayor cambio en el manejo de la economía neoliberal, porque aun los opositores de este tipo de la economía de libre mercado y no superación, según el modelo prevaleciente en Europa continental. Por cierto, se conservaron los avances de las reformas de 1996 en materia del control de la constitucionalidad del ordenamiento jurídico y de la tutela de los derechos humanos». “El Constitucionalismo social desde los años veinte”, en *Historia Constitucional...*, óp. cit., p. 242.

⁷⁷ DÍAZ E.: óp. cit., p. 133. El autor sostiene su argumento citando a ARANGUREN J.L.: con su obra *Ética y Política* de 1963.

que rompa con el paradigma del Estado social de Derecho calificado como neoliberal y causante de dichos breches, lo cual desembocó en la aprobación de una nueva Constitución; el camino tomado terminó en la fractura del paradigma del Estado de Derecho y se procedió a construir uno nuevo en la figura del Estado Constitucional de derechos y de justicia.

Aunque el texto constitucional efectivamente dice «Estado Constitucional de derechos y de justicia» mucho se ha debatido en el Ecuador sobre si el modelo constitucional es solo de «derechos» y el elemento «justicia» es un término utilizado para identificar la instancia en que se hacen efectivas las premisas garantistas implícitas en el modelo; o, si el tipo de Estado es también de «justicia» a partir de los derechos garantizados en el texto constitucional. A criterio personal es precisamente el término justicia a continuación de la expresión «constitucional de derechos», vinculado con la conjunción copulativa gramatical «y», lo que demuestra que el modelo estatal constitucional es «de derechos y de justicia»; constituyéndose cada uno de estos elementos en características intrínsecas e inseparables del nuevo paradigma constitucional ecuatoriano.

De ahí que el texto de la Constitución de la República del Ecuador vigente se dedique a fortalecer la función judicial y se hable formalmente en la Academia de Derecho constitucional en el Ecuador del «Derecho de los jueces» y de realismo jurídico en forma natural, como forma válida de administración de justicia, así como de los precedentes jurisprudenciales como una fuente de Derecho de gran importancia, en franca y abierta competencia con la norma creada por el legislador, lo cual coincide con los criterios de DÍAZ sobre la necesaria transformación del Estado democrático hacia el Estado de justicia.

Por ello es que si bien se analizará al Estado Constitucional en forma general, será el Estado Constitucional de derechos y de justicia el modelo que será objeto de un profundo estudio que va más allá de la doctrina para concentrarse en realizar el mismo ejercicio hermenéutico de interpretación sistemática de las normas relativas al sistema financiero público asociadas al deber de contribuir al gasto que se llevó a cabo con la Constitución española y su modelo constitucional vigente.

3.2. Generalidades del Estado Constitucional

Para comprender apropiadamente el modelo de Estado Constitucional es necesario retomar el criterio de FERRAJOLI⁷⁸; a quien ya se referencio para advertir que existen dos formas de ver el Estado de Derecho, la primera el «Estado legal» o «legislativo» que es aquel que obliga tanto a poderes públicos como a ciudadanos a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico en forma general; y la segunda, «el modelo neo-iuspositivista del *Estado constitucional de derecho* (o *Estado constitucional*)»⁷⁹, ello implica que en cierta forma el Estado Constitucional es una derivación del Estado de Derecho puesto que expresamente se remite a la Constitución como norma primaria de aplicación directa por sobre las demás normas del ordenamiento jurídico vigente, ya no como una fuente más del Derecho, sino como aquella «fuente predominante».

Si bien estas concepciones devienen de la doctrina europea, en su mayoría italiana, América del Sur ha tomado para sí su propia versión del Estado Constitucional y por ello es que nos remitimos a doctrina suramericana de la mano de DÍAZ PALACIOS para entender la visión regional y luego adentrarnos en la ecuatoriana; en ese sentido manifiesta el autor que «muy a menudo se utiliza el concepto de *Estado de Derecho* para hacer referencia fundamentalmente al principio de legalidad, es decir al sometimiento del poder a leyes y normas previamente establecidas. En tal sentido, se afirma que hay Estado de Derecho en un país, cuando sus autoridades ejercen el poder de acuerdo a las leyes. Sin embargo, este concepto resulta a todas luces insuficiente hoy en día, pues no basta con que las autoridades y el Estado ajusten su actuación a la ley en general», pues urge que también adecuen el ejercicio del poder a la Constitución. Advierte además que «el problema con el concepto de Estado de Derecho, es que no quedaba claro, si dentro de esta expresión, se comprendía a la Constitución. Es por ello que en doctrina, se distinguen dos conceptos, el *Estado Legislativo de Derecho* y el Estado Constitucional de Derecho. El primero, está centrado en la ley,

⁷⁸ Partimos de las premisas conceptuales de FERRAJOLI toda vez que es el principal autor referenciado en los estudios del «neoconstitucionalismo» ecuatoriano cuyas ideas propiciaron tanto la discusión académica sobre el Estado garantista, así como la transformación de la justicia constitucional, sus obras son frecuentemente citadas por la Corte Constitucional Ecuatoriana llegando a ser (sin intención propia debo aclarar) el artífice de precedentes jurisprudenciales trascendentales en materia de derechos fundamentales.

⁷⁹ FERRAJOLI L.: *Pasado y futuro del Estado de Derecho*, óp. cit., p. 31.

reconociéndosele a la Constitución naturaleza programática y política, el segundo centrado en la Constitución, reconociéndosele además de naturaleza programática, fuerza vinculante»⁸⁰.

El constitucionalista ecuatoriano ÁVILA SANTAMARÍA describe claramente una nueva corriente de pensamiento identificada como el «neoconstitucionalismo» que con variantes ha sido adoptado por países como Ecuador, Bolivia, Venezuela e incluso Colombia, aunque el caso de éste último dista en mucho de los demás, no solo porque no ha alterado el paradigma tradicional del Estado social de Derecho, sino porque sigue manteniendo un sistema político y económico calificado de liberal; lo que hace interesante el caso colombiano es que fue el primero en dar el paso a una reforma constitucional en el año 1991, además es uno de los pocos países de América del Sur donde el Tribunal Constitucional ha construido importantes precedentes jurisprudenciales en lo relativo a derechos fundamentales, por lo que se ha convertido en un referente para los Estados de la región, un claro ejemplo en la materia que nos compete, son los precedentes que sobre la contribución fiscal al «gasto público social»⁸¹ ha emitido.

Sostiene el autor que el Estado de Derecho entra en crisis puesto que es el propio Derecho, el que «deja de ser creíble», a mi entender esto implicaría que no importa su contenido, naturaleza o alcance de la norma jurídica, esta pierde eficacia cuando se desconocen los principios constitucionales y la importancia de los derechos fundamentales, aplicándose estrictamente el ordenamiento jurídico haciendo caso omiso de los derechos que puedan estar siendo vulnerados.

El autor afirma que el Derecho «no ha sido capaz de ser una norma de conducta que impida o prevenga violaciones a los derechos humanos y la destrucción de la naturaleza. Desde hace muchos años, BOBBIO⁸² planteó que el reto de los derechos humanos son su protección (y no su fundamentación una vez que ya están reconocidos)»⁸³, manifiesta además

⁸⁰ DÍAZ PALACIOS J.: *El Estado Constitucional de Derecho en el Marco de la Descentralización en los Países Andinos*, Lima, InWEnt-Los Oficina Regional Países Andinos, 2009, p. 6.

⁸¹ Componente presupuestario así denominado en el artículo 350 de la Constitución colombiana vigente a cuyas partidas presupuestarias se asemejan las asignaciones prioritarias de salud, educación, contempladas en la Constitución ecuatoriana vigente.

⁸² BOBBIO N.: "Presente y futuro de los derechos del hombre", en *El problema de la guerra y las vías de la paz*, Madrid, Gedisa, 1981. Referido por ÁVILA SANTAMARÍA y consultado para esta investigación.

⁸³ ÁVILA SANTAMARÍA R.: *El Neoconstitucionalismo transformador. El Estado y el derecho en la constitución del 2008*, Quito, Corporación Editora Nacional. 2009. p. 7.

que «al momento no existen mecanismos de garantía efectivos para impedir y erradicar fenómenos de violaciones estructurales y sistemáticas de los derechos, tales como la pobreza, las muertes de civiles en guerras, la desnutrición, la mortalidad infantil, la ignorancia e incluso, aunque tiene otras dimensiones y hasta otros intereses, la inseguridad ciudadana. Los derechos y los mecanismos de protección llegan tarde y mal, ante la realidad de las violaciones a las personas y a la naturaleza. El derecho no es eficaz porque no tiene mecanismos de protección adecuados ni instituciones pertinentes»⁸⁴.

Esto implica que el Ecuador habría entrado en una crisis constitucional por la ineficacia de la norma jurídica, violaciones de derechos humanos, falta de protección, extrema rigidez en la aplicación del principio de legalidad, y un arraigamiento del neoliberalismo económico, que como ya se comentó anteriormente ha sido en mi criterio injustamente valorado por algunos sectores de la doctrina nacional; sin embargo, estos argumentos locales fundamentados en autores foráneos como ALEXY⁸⁵, ABRAMOVICH y COURTIS⁸⁶, FERRAJOLI⁸⁷, ZAGREBELSKY⁸⁸, entre muchos otros lograron calar primero en la Academia de Derecho constitucional ecuatoriana y luego plasmarse en el nuevo modelo de Estado Constitucional⁸⁹ que para bien o para mal parecería haber llegado para quedarse.

Adicionalmente se puede afirmar, lo cual lleva a presentar anticipadamente una conclusión, que el Estado Constitucional por el hecho de ser garantista no deja de ser finalmente un Estado de Derecho, donde a diferencia del Estado legal o legislativo, queda plenamente claro que la norma fundamental, es decir la Constitución es la norma jurídica más importante y por ende se encuentra en la cima de la pirámide que jerarquiza sus fuentes

⁸⁴ Ibíd. Además de la referencia a BOBBIO que he acogido, pues concuerdo con el sentido propuesto, el autor ÁVILA ha sugerido y así se ha procedido, la lectura de MAURICIO BEUCHOT, *Filosofía y derechos humanos*, México, Siglo Veintiuno editores, 2001, pp. 36-46.

⁸⁵ Vid. ALEXY R.: “Derechos fundamentales, ponderación y racionalidad”, en CARBONELL M., y GARCÍA JARAMILLO L.: *El canon neoconstitucional*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2010.

⁸⁶ Vid. ABRAMOVICH V. y COURTIS C.: *Los derechos sociales como derechos exigibles*, Madrid Trotta, 2002.

⁸⁷ Vid. FERRAJOLI L.: *Los fundamentos de los derechos fundamentales*, Madrid, Trotta, 2001, así como con otras obras como “Estado social y estado de derecho”, en ABRAMOVICH V., y COURTIS C. (coord.), *Derechos sociales: instrucciones de uso*, México D.F., Fontamara, 2002.

⁸⁸ Vid. ZAGREBELSKY G.: *El Derecho dúctil*, Madrid, Trotta, 2005.

⁸⁹ Si ameritara una definición de Estado Constitucional, podría decirse que es aquel modelo de Estado cuya naturaleza garantista permite aplicar directa y relativamente la Constitución, sus principios, derechos y garantías, sin que por ello se desconozca el principio de legalidad y la existencia de un ordenamiento jurídico conformado por normas de diversa jerarquía que instrumenta los principios constitucionales y permite aplicarlos a los casos concretos.

de Derecho por su carácter vinculante; de ahí que sea de aplicación directa por parte de los poderes públicos aun a falta o en conflicto con la norma jerárquicamente inferior, por lo que este modelo constitucional prevé un conjunto acciones constitucionales que garantizan su debido cumplimiento.

Con lo descrito quedaría superada la principal dificultad del Estado legal donde no quedaba claro el rol de la Constitución a la hora de aplicar el principio de sujeción al ordenamiento jurídico, puesto que no estaba claro si la misma formaba parte de este o se consideraba su fundamento; en la Constitución vigente queda claro no solo que es parte del ordenamiento, sino que prima por sobre las demás normas que lo conforman.

Con estos antecedentes —teniendo en cuenta que en América del Sur, los Estados que han modificado sus Constituciones encaminándose hacia el llamado «neoconstitucionalismo» que no resulta ser tan «neo» si revisamos sus antecedentes y orígenes⁹⁰, pero lo es para sorpresa de los sistemas jurídicos ecuatoriano, boliviano y venezolano—, ya es posible identificar con mayor claridad la verdadera naturaleza jurídica del «Estado Constitucional de derechos y de justicia» vigente en el Ecuador, para luego ver como ésta estructura configura su sistema financiero público, a lo cual se procederá inmediatamente en el siguiente acápite.

3.2.1. El Estado Constitucional de derechos y de justicia vigente en el Ecuador

Leyendo a FERRAJOLI se deduce que el Estado de Constitucional es una derivación del Estado de Derecho que se separa del Estado legal o legislativo cuando queda claro el rol de la norma constitucional. Una diferencia importante con aquel, está precisamente en la configuración del principio de sujeción al ordenamiento jurídico, que tradicionalmente caracteriza al Estado de Derecho; toda vez que en el Estado Constitucional no se configura, al menos no en los mismos términos que en el Estado legal, ello se aclara a continuación.

En el Estado social de Derecho se estatuye un principio de sujeción de los poderes públicos a todo el ordenamiento jurídico y en ese sentido se inclina la Constitución de España; a diferencia del caso ecuatoriano donde la sujeción de los poderes públicos es directa

⁹⁰ Vid. ÁVILA SANTAMARÍA R.: *El Neoconstitucionalismo transformador...*, óp. cit., pp. 53- 80. «Se suele afirmar que el neoconstitucionalismo surge en Europa como consecuencia y respuesta a sistemas jurídicos fascistas que se caracterizaron por la violación masiva y sistemática de derechos humanos». Vid. p. 53.

y –podría decirse– exclusiva a la Constitución⁹¹, mientras que los particulares están sujetos a todo el ordenamiento público incluida la norma fundamental.

Dentro de las diversas versiones del Estado Constitucional resulta novedosa la acepción que la Constitución de 2008 de Ecuador diere a su modelo de Estado, y ella es la de «Constitucional de *derechos* y de justicia» tal como lo dispone el inciso primero del artículo 1°. Para comprender mejor tal acepción es necesario remitirse a la doctrina constitucional proferida por la nueva Corte Constitucional, una vez que fue aprobada la propuesta del Constituyente, vía referéndum.

Así, la Corte para el periodo de transición a través de la sentencia de jurisprudencia vinculante⁹² N° 001-10-PJO-CC, afirmó que tres son los efectos esenciales que trae consigo el Estado Constitucional, y que en un alto grado, su eficacia descansa en las labores que deben desempeñar las Salas de Selección y Revisión de la Corte Constitucional, delimitándolos así: «a) El reconocimiento de la Constitución como norma vinculante, valores, principios y reglas constitucionales; b) El tránsito de un juez mecánico aplicador de reglas a un juez garante de la democracia constitucional y de los contenidos axiológicos previstos en la Constitución; y, c) La existencia de garantías jurisdiccionales vinculantes, adecuadas y eficaces para la protección de todos los derechos constitucionales»⁹³.

⁹¹ Es así que la función legislativa al igual que los demás poderes públicos se sujeta a la Carta Magna, de tal forma que la manifestación de la voluntad soberana del pueblo a través de los actos legislativos, es decir la ley es, o al menos en teoría sería consecuencia de la aplicación de los principios contenidos en la Constitución y por ende, de la primera y máxima voluntad soberana es decir la voluntad del constituyente.

⁹² La sentencia se denomina como vinculante puesto que en el Ecuador conforme la Constitución vigente existen dos sistemas de precedentes jurisprudenciales obligatorios el primero es de competencia de la Corte Nacional cuando se hayan emitido tres fallos idénticos en casos análogos para lo cual la Corte es responsable de crear una unidad especializada que permita identificar los casos análogos para que el pleno de la Corte los convierta en precedentes de cumplimiento obligatorio; mientras que la Corte Constitucional goza de un rol de notoria importancia jurisprudencial toda vez que cuenta con un sistema de precedentes donde cada sentencia emitida por el pleno es vinculante conforme lo dispuesto en el artículo 429 del texto constitucional que convierte a la Corte Constitucional en fuente material directa del derecho y que mediante el artículo 436 consiga su rol como hacedora del derecho jurisprudencial en los siguientes términos: artículo 429.- La Corte Constitucional es el máximo órgano de control, interpretación constitucional y de administración de justicia en esta materia. Ejerce jurisdicción nacional y su sede es la ciudad de Quito. Las decisiones relacionadas con las atribuciones previstas en la Constitución serán adoptadas por el pleno de la Corte. Artículo 436.- La Corte Constitucional ejercerá, además de las que le confiera la ley, las siguientes atribuciones: 1. *Ser la máxima instancia de interpretación de la Constitución*, de los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado ecuatoriano, a través de sus dictámenes y sentencias. *Sus decisiones tendrán carácter vinculante.* (El énfasis es añadido).

⁹³ Sentencia N° 001-10-PJO-CC. CASO N° 0999-09-JP. Publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial N° 351 - Miércoles 29 de Diciembre del 2010.

La Corte ecuatoriana afirmó que «son estos los elementos sustanciales que justifican la razón de ser del *Estado Constitucional de Derechos*, y precisamente por ello, se constituyen en los avances más notables e importantes que refleja la *Constitución de Montecristi* en relación a la Constitución de 1998. Muestra de ello es el tránsito de garantías constitucionales extremadamente formales, meramente cautelares, legalistas, con un ámbito material de protección reducido a la justiciabilidad de derechos civiles y políticos, a garantías jurisdiccionales de conocimiento, libres de formalidades desde su activación, y lo más importante, protectoras y reparadoras de todos los derechos constitucionales»⁹⁴.

En relación a los efectos aludidos por la Corte Constitucional, amerita un breve comentario en el sentido de que el Ecuador siendo un Estado Constitucional se debe a una norma fundamental cuyo contenido de la parte dogmática es prominentemente «garantista»; de ahí que se autodefinía como un «Estado de derechos»; lo que para algunos fue calificado en primera instancia una redundancia gramatical innecesaria, puesto que el Estado Constitucional se caracteriza por su naturaleza garantista precisamente de los derechos, para otros constituyó el triunfo de los principios sociales y de los derechos fundamentales sobre el imperio de norma y la tiranía del principio de legalidad, toda vez que el texto constitucional incluye normas que garantizan la supremacía de la Constitución por sobre cualquier otra norma vigente en el ordenamiento jurídico, ello se desprende del texto del artículo 442 que dispone que «la Constitución es la norma jurídica suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico, las normas y actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales».

⁹⁴ Ibíd. (El énfasis es añadido). Síntesis Analítica: elementos sustanciales que justifican la razón de ser del Estado Constitucional de derechos. Nota: La sentencia hace referencia a la Constitución de Montecristi puesto que fue redactada entre el 30 de noviembre de 2007 y el 24 de julio del 2008, por la Asamblea Nacional Constituyente en Montecristi en la provincia de Manabí, sin embargo de lo cual los juristas ecuatorianos vemos con desagrado y rechazamos tal denominación adoptada por la Corte Constitucional y que se popularizó en a través de la prensa nacional puesto que como estudiosos del Derecho consideramos que debe llamársele por su nombre jurídico y es el de «Constitución de la República del Ecuador» y no haciendo alusión al lugar donde fuere redactada, nombre que dicho sea de paso le diferencia de su predecesora toda vez que la misma tenía el nombre de «Constitución *Política* de la República del Ecuador», además rechazamos el uso de las mayúsculas en el término «Derechos» puesto que ello no le da mayor importancia al modelo estatal como si lo hace la omisión del término compuesto «y justicia» que prosigue a tal expresión Y que si consta del artículo 1 de la Constitución; sin embargo de lo cual se trata de una cita textual de la primera sentencia de la Corte Constitucional que evidentemente está llena de gazapos y errores molestos a ojos del buen jurista.

Ahora bien, con todo lo expuesto surgen algunas interrogantes, entre las más relevantes al objeto de estudio están: ¿cómo se afrontó el cambio constitucional en el ámbito financiero público? y ¿cómo ello incide en el régimen tributario y el deber de contribuir al gasto público?

En respuesta, cabe señalar que efectivamente el cambio en el modelo constitucional efectivamente trajo a su vez como elemento adicional un cambio en el modelo económico que pasó de «economía social de libre mercado» a «economía social y solidaria», de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 283 del texto constitucional, lo que implica que se incorporan más principios *sociales* y *políticos* al ordenamiento *económico*; es decir, aquellos por los cuales el Estado tiene no solamente la obligación de velar por el cumplimiento y respeto de las garantías y derechos de los ciudadanos, sino que además obliga a los ciudadanos económicamente activos a colaborar con el Estado pecuniariamente para garantizar la solidaridad en la economía social⁹⁵.

De ahí que las nuevas directrices del Sistema Financiero Nacional ecuatoriano, estén motivadas en los principios de solidaridad, redistribución de la riqueza, equidad, y busquen dar cumplimiento al Régimen del Buen Vivir, conocido como el Sumak Kawsay⁹⁶, conforme lo dispuesto en el artículo 275 de la Constitución vigente.

Así las cosas, el buen vivir⁹⁷ se ha constituido en el eje central de la política pública y el punto de partida de la política financiera, la cual guarda evidente relación con el sistema

⁹⁵ De acuerdo con JULIO CESAR TRUJILLO: «Esta Constitución tiene avances indiscutibles, como son el reconocimiento del carácter plurinacional del Estado, la garantía de los derechos de la naturaleza, la democracia participativa junto con la representativa y el *sumak kawsay*, o Buen Vivir, como meta a la que deben ser encaminadas todas las actividades del Estado y toda la vida de la sociedad; lo cual no debe impedimos reconocer sus deficiencias y evidentes errores». TRUJILLO J.C.: «El Constitucionalismo social desde los años veinte», en *Historia Constitucional...*, óp. cit., p. 242.

⁹⁶ Si bien se podría decir que el *buen vivir*, representa una evolución al *estado de bienestar*, lo cierto es que, como concepto jurídico, es indefinido; su configuración en el texto constitucional, es producto de la manifestación de la voluntad del constituyente para vincular la cosmovisión indígena andina de «vivir bien» a la norma fundamental como principio rector tanto del ordenamiento jurídico como de la actividad pública. No existe hasta el momento una teoría general sobre el «buen vivir» que pueda referenciarse para delimitar conceptualmente el Sumak Kawsay.

⁹⁷ De acuerdo con FRANÇOIS HOUTART: «Las concepciones del Buen Vivir son ideas contemporáneas surgidas de intelectuales indígenas y no indígenas que han establecido como fundamental las relaciones armónicas entre los seres humanos y la naturaleza en las sociedades indígenas. El Buen Vivir también se ha convertido en un discurso político que desconoce las intensas transformaciones del mundo indígena, lo que tiene como consecuencia el fundamentalismo y la instrumentación del concepto. La definición del Buen Vivir en las Constituciones de Ecuador y Bolivia introducen una transformación en las concepciones vigentes sobre los derechos sociales y culturales. Además, la emergente propuesta del «Bien Común de la Humanidad», encuentra temas de contacto con el Buen Vivir relacionado con la organización social y política colectiva; los principios éticos de una utopía realizable». HOUTART F.: *El concepto de Sumak*

económico social y solidario cuyo objeto principal es ver a la persona como objeto y fin, por ende se acerca bastante a las premisas iuspositivistas de justicia que permiten dar a cada cual lo que es suyo, materializando de esa forma los principios, derechos y garantías contemplados en la Constitución⁹⁸.

El Plan Nacional para el Buen Vivir PNBV, como se conoce formalmente al Plan Nacional de Desarrollo⁹⁹ se construye sobre la base de un conjunto de principios ancestrales andinos plasmados en el artículo 275 de la Constitución, por el que se establece que el Régimen de Desarrollo «es el conjunto organizado, sostenible y dinámico de los sistemas económicos, políticos, socio-culturales y ambientales que garantizan la realización del buen vivir a través de la construcción de una organización social y económica sostenible, sustentable en armonía con la naturaleza».

Dentro de este marco económico general en el Ecuador se ha refundado un Régimen de Desarrollo que conforme a lo dispuesto en el artículo 283 propende a una relación dinámica y equilibrada entre Estado, sociedad y mercado; la economía pública es decir, los recursos del Estado que en el caso ecuatoriano provienen en primer lugar de la recaudación tributaria y en segundo lugar de la explotación de recursos naturales no renovables, conforman un gran sistema económico general junto con la economía privada, mixta, popular y solidaria.

En el Ecuador los recursos tributarios producto del efectivo cumplimiento del *deber de pagar los tributos establecidos en la ley* se destinan además del gasto público ordinario a la intervención del Estado en el mercado como agente activo en calidad de proveedor, así como creando y capitalizando empresas públicas, consolidando monopolios estatales; así también, se garantiza la participación de estos ingresos en actividades de desarrollo social y potenciación de la economía popular y solidaria, impulsando la actividad de las pequeñas y medianas empresas y fortaleciendo las organizaciones cooperativistas, asociativas y

Kawsay (Buen vivir) y su correspondencia con el bien común de la humanidad, Revista Ecuador Debate, Quito, 2011, p. 58. Trabajo preparado en el marco del Instituto de Altos Estudios Nacionales (IAEN) para el Ministerio de Relaciones Exteriores del Ecuador, 2011.

⁹⁸ Para mejor comprensión del cambio de paradigma que en materia de derechos fundamentales lleva implícita la transformación constitucional de 2008 en Ecuador se recomienda revisar ÁVILA SANTAMARÍA R.: “Evolución de los derechos fundamentales en el Constitucionalismo ecuatoriano”, en *Historia constitucional...*, óp. cit., pp. 245-301.

⁹⁹ Consejo Nacional de Planificación, *Plan Nacional para el Buen Vivir*, Publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 78 del 11 de septiembre de 2013.

comunitarias, por lo que se puede afirmar se destinan a activar el mercado interno y a generar nueva riqueza que pueda posteriormente ser redistribuida; al menos esa es la meta a la que se aspira con las disposiciones ya comentadas de la Constitución vigente.

En cuanto a la política fiscal, conforme lo dispuesto en el artículo 285 se tiene por objetivos, solventar el gasto público destinado al financiamiento de servicios, inversión y financiamiento de bienes públicos, redistribución de los ingresos e inversión en los diferentes sectores de la economía para la producción de bienes y servicios socialmente deseables y ambientalmente aceptables, lo cual conecta directamente los objetivos de la política fiscal con los objetivos del Régimen de Desarrollo.

De lo descrito se desprende que la consecución de los objetivos de la política pública contenida en el PNBV, en buena medida dependen de la recaudación tributaria, ello se evidencia en el contenido del artículo 286 de la misma Constitución que dispone que los egresos permanentes para salud, educación y justicia serán prioritarios y que de manera excepcional podrán ser financiados con ingresos no permanentes.

Al ser los ingresos tributarios permanentes, éstos deberán destinarse tanto al gasto público social como al sostenimiento de toda la actividad financiera del Estado, que a su vez se debe a un sistema económico social y solidario cuyas actividades deben desarrollarse en forma sostenible, responsable y transparente en procura de la estabilidad económica general del Estado.

No sorprende entonces, que el régimen tributario en el Ecuador que se sostiene sobre la base de un conjunto de principios financieros, haya constitucionalizado tanto el principio de generalidad así como la *suficiencia recaudatoria* en tal calidad, es decir la de principio constitucional, toda vez que los ingresos tributarios son la principal fuente de recaudación pública y de su efectivo recaudo depende el cumplimiento de los fines del Estado y su política fiscal.

De una lectura inicial del artículo 300 se colige que la capacidad económica o contributiva como se le identifica en la doctrina suramericana, no es un principio que se encuentre constitucionalizado en forma expresa; por otro lado, se ha incorporado un principio nuevo del cual no existen desarrollos doctrinarios consolidados, ni aún a nivel internacional como lo es el de suficiencia recaudatoria, que siendo más bien una característica de eficiencia administrativa, hoy se erige en calidad de principio jurídico, que al conminar a los poderes

públicos podría mal utilizarse para crear y aplicar más tributos en pos del cumplimiento de la política fiscal mencionada, pudiendo llegar incluso a menoscabar el principio de legalidad contenido en el artículo 301 de la Constitución de Ecuador.

Ahora bien, se considera apropiado en este punto aclarar por qué en el Ecuador no se habla de «sistema tributario»¹⁰⁰, ello no es exclusivamente debido a que la Constitución así lo enuncie en el artículo 300, existen razones tanto propias de la estructura funcional administrativa como desde la doctrina para adoptar tal denominación.

En la doctrina española señala que «se entiende por sistema tributario un conjunto de gravámenes que están juntos y que deben aplicarse como partes integrantes de un todo, cualquier grupo de impuestos que se establezcan y apliquen por un determinado poder se denomina sistema tributario de la organización política correspondiente»¹⁰¹.

De acuerdo con FERREIRO LAPATZA si los impuestos aparecen juntos no es en muchas ocasiones porque hayan nacido para integrarse en un esquema lógico, sino porque han ido surgiendo a impulsos de las necesidades de la historia, empujados por las necesidades de cada momento histórico¹⁰²; se puede decir que un sistema es racional cuando la armonía

¹⁰⁰ SAINZ DE BUJANDA F.: *Estructura Jurídica del Sistema Tributario*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública N° 41, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1962, p. 15. SCHMÖLDERS G., nos dice que «el concepto de sistema tributario implica cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí, con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extrafiscales de la imposición». Vid. *Teoría general del impuesto*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, Traducción de MARTÍN MERINO L. A. y prólogo de TRÍAS FARGAS R., 1962, p. 221. FERREIRO LAPATZA J. J.: «El conjunto de tributos en vigor según el ordenamiento determinado de un país en un momento dado constituye el sistema tributario de ese país. Pero la expresión «Sistema tributario» parece exigir, y así lo ha entendido la doctrina de forma unánime, algo más que la simple yuxtaposición de tributos. [...] E implica, [...] que las normas que regulan los tributos que de él forman parte respondan también a la idea de un sistema como elementos de un todo ordenado hacia un fin. Que sean coherentes entre sí y coherentes con el resto del sistema y que sirvan para transmitir de forma clara a sus destinatarios el mandato que en ellas contiene». Vid. *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular*, Madrid, Marcial Pons, 1996, p. 15. «Si los impuestos aparecen juntos no es en muchas ocasiones porque hayan nacido para integrarse en un esquema lógico, sino porque han ido surgiendo a impulsos de las necesidades de la historia, empujados por las necesidades de cada momento histórico. [...] podemos decir con SCHMÖLDERS que un sistema es racional cuando la armonía que en él existe es producto fundamentalmente de un examen reflexivo de los fines que se persiguen y de los medios empleados para conseguirlos». FERREIRO LAPATZA J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, óp. cit., p. 10.

¹⁰¹ «El concepto de sistema tributario comporta el de un todo armónico y congeniado y no una simple agregación de tributos, muchas veces contrapuestos e inconvenientes». TROYA JARAMILLO J.V.: *IV Economía. Ecuador 1930-1980 Segunda parte*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1983, p. 233.

¹⁰² Para construir esta idea, el autor se remite a SCHMÖLDERS G.: «Sistema y sistemática impositivos», en *Tratado de Finanzas*, obra dirigida por GERLOFF W. y NEUMARK F.: Buenos Aires, El Ateneo, 1961, traducción del original alemán: 2ª edición, t. II, 1956

que en él existe es producto fundamentalmente de un examen reflexivo de los fines que se persiguen y de los medios empleados para conseguirlos¹⁰³.

En base a estos criterios generales sostengo que la gran cantidad de tributos vigentes en el Ecuador, en su mayoría impuestos¹⁰⁴ y la dispersión normativa que involucra alrededor de 310 administradores, 35 de ellos privados¹⁰⁵, en un Estado pequeño tanto en territorio como en densidad poblacional, los más de tres millones de contribuyentes efectivos se ven obligados con un mismo Estado a través de múltiples tributos, generando doble y reiterada tributación interna, lo cual induce elusión y evasión, como consecuencia tanto de la dispersión normativa, como de la falta de coordinación entre administraciones tributarias; en ese sentido se puede afirmar con certeza que el término «régimen tributario» es el apropiado para al caso ecuatoriano, aun cuando el panorama general no es tan devastador como podría deducirse de una primera lectura de esta larga pero en mi criterio necesaria descripción; cabe señalar que en los últimos 30 años de régimen tributario en el Ecuador se ha logrado disminuir a 159 tributos un aproximado de 1500 que estuvieron en vigencia desde su conformación¹⁰⁶.

¹⁰³ FERREIRO LAPATZA J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, óp. cit., p. 10. Sobre las características del sistema tributario racional consultar GANGEMI LELLO, “Manicomio Tributario”, en *Studi en onore di B. GRIZIOTTI*, Giuffrè, Milano, 1959, p. 127.

¹⁰⁴ Vid. Anexo 1. (Mapa tipológico de los impuestos creados en el Ecuador entre el año 2008 y el año 2015); Anexo 2. (El régimen tributario ecuatoriano de acuerdo a la distribución de los tributos vigentes). Contrario a lo dispuesto en el artículo 300 de la Constitución ya citada predominan las tarifas proporcionales con un total de cincuenta y cinco, solamente siete impuestos tienen tarifas progresivas, trece poseen tarifas fijas, cinco de ellos con tarifas mixtas y uno solo con tarifa libre, del gran total todavía 4 de ellos mantiene la tarifa en la extinta moneda «sucre». En cuanto a la administración de los denominados tributos «internos» le corresponden en un total de veinte y nueve al Servicio de Rentas Internas SRI, los «aranceles» le compete al Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador SENA en la figura de un tributo de gran dificultad administrativa por cuanto las tarifas varían para cada ítem; cuatro son de administración del Banco Central del Ecuador y uno le corresponde a la Dirección de Aviación Civil DAC; treinta y dos impuestos corresponden a administraciones descentralizadas, 12 son competencia de administraciones de excepción y cuatro corresponden al sector privado. Todos estos datos fueron recopilados hasta el año 2008 en el texto *Sinceramiento Tributario* de EUGENIO JARAMILLO y fueron revisados y actualizados para la elaboración de la obra de mi autoría, *El Régimen Tributario Ecuatoriano. Una aproximación desde la capacidad contributiva y suficiencia recaudatoria en la tributación interna*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones CEP, 2012, pp. 21-25. Para esta tesis la información ha sido actualizada al mes de septiembre de 2015.

¹⁰⁵ Vid. Anexo 3. (Cuadro de administraciones tributarias en el Ecuador en 2015).

¹⁰⁶ La principal labor de depuración de impuestos se llevó a cabo en el año 1989 cuando entró en vigencia la Ley de Régimen Tributario Interno, hoy con las reformas denominada «ley orgánica» que derogó centenares de leyes y tributos; y, configuró una estructura más sólida, desde entonces se han cometido a criterio personal algunos errores como fusionar en un solo impuesto el de la renta de personas naturales, con el de sociedades y con un impuesto patrimonial como lo es el de herencias donaciones y legados en el mismo año 1989, o la creación de tres nuevos impuestos «verdes» en el año 2011, en lugar de depurar el listado de los impuestos que estando vigentes requerían de una derogatoria por falta de eficacia, sin embargo, en el mismo periodo se han efectuado reformas para disminuir la evasión y elusión, se ha fortalecido la tributación directa y progresiva, lo cual permite afirmar que si bien el Ecuador tiene por el

Con el marco normativo constitucional expuesto nace la duda ¿El sistema financiero público ecuatoriano se rige por los principios fundamentales de capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad de los tributos, no confiscatoriedad, legalidad y reserva de la ley, justicia en el gasto público y los principios presupuestarios?, o ¿se ha convertido la solidaridad y los principios del régimen del buen vivir en los principios rectores de la política financiera ecuatoriana?, menoscabando y atenuando los principios financieros tradicionales, interrogante que se pretende responder en con el desarrollo de los capítulos segundo y tercero del presente estudio.

No puede sostenerse que este cambio en el modelo estatal y en las políticas financieras ecuatorianas sean producto exclusivo de una innovación local, en cuanto al régimen tributario es notoria la influencia tanto de la doctrina como de la jurisprudencia de otros sistemas jurídicos, particularmente Italia y España¹⁰⁷; ha sido evidente además la influencia de sistemas jurídicos periféricos como por ejemplo el colombiano que marcó un hito constitucional a través de la reforma del año 2000 que incluyó el componente presupuestal del *gasto público social* conforme lo dispuesto en su artículo 350 estatuyéndolo como de atención prioritaria sobre cualquier otra asignación presupuestara¹⁰⁸.

momento un régimen tributario, bien puede alcanzar la anhelada sistematización; claro todo depende de las reformas que se sigan presentando y de la política tributaria que como ya se ha manifestado es un eslabón que junto con la política fiscal, se conectan con la política financiera general y forman parte de la política económica que adopte a futuro el Estado ecuatoriano, todo ello con el indudable nivel de dependencia que tenga de los ingresos tributarios o el impulso que le dé a la explotación de otro tipo de recursos como los petroleros o de minería que son fuertes en el Ecuador.

¹⁰⁷ Históricamente se reconoce la influencia del ordenamiento español en el constitucionalismo ecuatoriano, al respecto se pueden revisar MANUEL CHUST: “Constitucionalismo español del siglo XIX”; e, ISIDRO VARGAS: “Las primeras Constituciones del Nueva Granada”, en *Historia Constitucional...*, óp. cit., pp. 145-176. Respecto a la influencia de la doctrina italiana cabe señalar que principalmente GRIZIOTTI y la Escuela de Pavía, GIANINNI, entre otros tratadistas son los más frecuentemente citados en los estudios locales.

¹⁰⁸ Artículo 350. Constitución Política de Colombia proclamada el 4 de julio de 1991 se tomó de la *Gaceta Constitucional* No. 127, del 10 de octubre del mismo año Actualizada hasta el 1º de septiembre de 2004 Bogotá, D.C., artículo 350 en los siguientes términos: “*La ley de apropiaciones deberá tener un componente denominado **gasto público social** que agrupará las partidas de tal naturaleza, según definición hecha por la ley orgánica respectiva. Excepto en los casos de guerra exterior o por razones de seguridad nacional, **el gasto público social tendrá prioridad sobre cualquier otra asignación**. En la distribución territorial del gasto público social se tendrá en cuenta el número de personas con necesidades básicas insatisfechas, la población, y la **eficiencia fiscal y administrativa**, según reglamentación que hará la ley. El presupuesto de inversión no se podrá disminuir porcentualmente con relación al año anterior respecto del gasto total de la correspondiente ley de apropiaciones*”. (Cursivas y énfasis añadidos).

Esta categorización influyó notablemente al Ecuador, Estado que en su proceso constituyente incluyó la categoría de gastos prioritarios cuya denominación coincide parcialmente con la del gasto social en Colombia.

Adicionalmente cabe señalar que primero Colombia y luego Ecuador, en sus respectivas Constituciones han establecido tanto principios como directrices prácticas que permiten garantizar el efectivo cumplimiento de estas erogaciones prioritarias a través del Sistema de Gestión Financiera SIGEF y certificación presupuestaria, misma que no se concede a ninguna entidad estatal, cuando esta no ha demostrado que la erogación se ajusta al Plan Nacional de Desarrollo PNBV y sus principios generales.

Paralelamente el Ecuador ha tomado el ejemplo de sistemas jurídicos prestigiosos como el español que constitucionalizó *la asignación equitativa de los recursos destinados para el gasto público* conforme el número 2 del artículo 31 de la Constitución de 1978; en tal sentido, también el artículo 342 de la Constitución ecuatoriana vigente establece como uno de los principios de la planificación del Sistema Nacional de Desarrollo la asignación de manera prioritaria y equitativa de recursos suficientes, oportunos y permanentes para su funcionamiento; aun cuando su alcance y naturaleza no se deduce de la lectura primaria de este artículo, el hecho cierto es que esta importante inclusión amerita análisis. Es evidente tal como MARTÍNEZ LAGO advierte sobre la Hacienda española, que asimismo la Hacienda ecuatoriana es una Hacienda de recursos y empleos, en la que lo principal es el origen y destino de los ingresos y gastos públicos¹⁰⁹, cuyo empleo es, o al menos debería ser social y solidario.

Con todo lo expuesto se cierra éste análisis manifestando que el objetivo de este acápite ha sido el de direccionar el estudio de los *principios que rigen la obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público* en forma integral, desde el marco constitucional general y no en forma aislada, por ello es que necesariamente previo el estudio del *deber de contribuir* haya sido necesario comentar doctrina fundamental sobre el Derecho constitucional financiero.

¹⁰⁹ Cfr. MARTÍNEZ LAGO M. A.: óp. cit., p. 393.

4. Importancia del modelo estatal y el Derecho constitucional financiero

La configuración de un modelo estatal con su predefinido «modelo económico» lleva implícita una política fiscal, en ese sentido, el deber de contribuir ha de ser analizado en cada Estado en contexto a los principios y forma de organización que lo implementa, marcando la diferencia entre el análisis del «deber de contribuir al gasto público en la medida de la capacidad económica» de España, y «el deber de cooperar con el Estado en la seguridad social y pagar los tributos establecidos en la ley» de Ecuador.

La diferencia entre estas obligaciones es notoria no solo desde la construcción semántica del deber, es claro que cada versión responde a un modelo estatal particular, mientras que el primero constitucionaliza la capacidad económica como principio informador del sistema tributario de un Estado social demócrata de Derecho que impone límites a la contribución de los particulares al gasto público; por su parte el modelo ecuatoriano constitucionaliza la suficiencia recaudatoria en calidad de principio rector del régimen tributario de un Estado Constitucional de derechos y de justicia donde las necesidades a ser satisfechas por el Estado, son tantas y tan grandes que los recursos han de ser siempre insuficientes.

Con lo expuesto durante todo el capítulo queda claro que la adopción de determinado modelo estatal y su consecuente sistema económico, lleva implícito la configuración de un conjunto de principios constitucionales financieros coherentes con un plan político de administración estatal.

Si bien al momento Ecuador y España mantienen modelos constitucionales teóricamente diferentes, en cuanto a la Constitución Financiera durante décadas ha sido evidente una clara influencia del sistema español en el sistema ecuatoriano —particularmente en lo relativo a formas de imposición—; el régimen tributario ecuatoriano con sus particularidades ha constitucionalizado principios financieros en contextos similares, la progresividad es la nota común; las diferencias en cuanto a capacidad económica y suficiencia recaudatoria se deben a la planificación financiera y los objetivos de la política fiscal de cada Estado, en cualquier caso en ambos sistemas jurídicos tanto en la parte dogmática de la Constitución como su contenido material permiten referirse concretamente

a una «Constitución Financiera» puesto que una y otra contienen los principios, preceptos y contenidos mínimos que la doctrina considera forman parte de aquella.

Para RUIZ ALMENDRAL es «evidente que la fórmula del Estado social tiene importantes consecuencias para toda la configuración de la Hacienda Pública en sus dos vertientes: la del ingreso y del gasto. Como consecuencia de la creciente intervención del Estado en las diferentes áreas de la vida social, el gasto público experimenta un considerable incremento. De ahí la necesidad de una fuente de financiación estable y fluida, que será proporcionada en gran parte por un sistema impositivo adecuada estructurado»¹¹⁰. Afirma además, que dentro de las exigencias del Estado social se encuentra aquella por la que el gasto público ha de ser repartido de forma equitativa, satisfaciendo con ellos las prestaciones sociales conforme lo previsto en la Constitución.

En ese sentido RODRÍGUEZ BEREJO sostiene que «en el Estado social y democrático de Derecho resulta cada vez más claro que la función de los tributos no es únicamente la de financiar los servicios públicos o del aparato estatal, sino también la distribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad, ello implica que entre los impuestos y los gastos públicos ha de existir una íntima conexión»¹¹¹; los fines del Estado social y más aún los del Estado Constitucional requieren de financiación, al ser gastos ordinarios, requieren de ingresos ordinarios, por ende el crecimiento de la economía del Estado refleja entonces el crecimiento de la economía de los particulares, a quienes se les obliga en forma general a contribuir al gasto en función de su capacidad contributiva.

En doctrina contemporánea se afirma que el Estado social precisa un sistema tributario para garantizar una fuente de financiamiento sostenida y estable¹¹²; el deber de contribuir en ese esquema es precisamente la institución financiera que permite al Estado exigir la colaboración de los ciudadanos al cumplimiento de sus fines.

Cierro este capítulo rescatando algunas ideas centrales, sin perjuicio de las conclusiones que se vertieran al finalizar la investigación; la primera en relación a la concepción del Derecho constitucional financiero como línea de investigación,

¹¹⁰ RUIZ ALMENDRAL R.: “Impuestos y Estado Social”, en ZORNOZA PÉREZ J.: (coord.), *Finanzas Públicas y Constitución*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2004, p. 17.

¹¹¹ RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El sistema tributario en la constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)*, Revista Española de Derecho Constitucional N° 36, 1992, p. 17.

¹¹² En ese sentido RUIZ ALMENDRAL V.: “Impuestos y Estado Social”, *óp. cit.*, p. 20.

argumentando que no se trata de una rama del Derecho financiero, sino de aquella parte de este, que responde a un conjunto de principios cuyo origen está en la norma constitucional puesto que se refiere a deberes y derechos «fundamentales».

En cuanto al modelo de Estado he de ratificar que el Estado Constitucional es una forma, podría decirse avanzada del Estado social de Derecho, cuya fortaleza se encuentra en la aplicación directa de la Constitución y por ende de los derechos y garantías en ella previstos; en ese sentido el deber de contribuir ha de materializarse en aplicación estricta de los mismos para garantizar contribuciones justas; sobre este último punto ha de versar el tercer capítulo de esta investigación.

CAPÍTULO II

NATURALEZA JURÍDICA DEL DEBER DE CONTRIBUIR

Sumario: 1. Generalidades. 2. El deber de contribuir en calidad de norma jurídica. 3. Naturaleza jurídica del deber de contribuir. 3.1. El deber de contribuir como categoría constitucional. 3.2. El deber de contribuir como deber de subordinación. 3.3. Formulación constitucional del deber de contribución en el constitucionalismo contemporáneo. 4. Del deber general de contribución a la obligación específica de tributar. 5. El deber de contribuir como deber prestacional. 5.1. El deber de contribuir como deber solidario de sostenimiento de la carga pública. 5.2. El derecho fundamental a contribuir en la medida de la capacidad económica. 6. El deber de contribuir como categoría constitucional compuesta.

1. Generalidades

El deber de contribuir al gasto público nace concomitantemente a la existencia misma del Estado como forma de organización política; no es norma exclusivamente configurada en los ordenamientos jurídicos internos, sino que además se reconoce como deber jurídico en instrumentos internacionales; así por ejemplo la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, lo declara como deber fundamental en la siguiente forma: «Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos»¹¹³.

Casi todas las Constituciones de nuestra era contienen dentro de su parte dogmática un apartado destinado a los deberes y responsabilidades de los ciudadanos para con la organización jurídico-política de la que es parte. La forma y contenido material de la misma dependerá en cada Estado de sus circunstancias históricas, el plan político en el que se embarque, así como de la influencia de otros sistemas jurídicos.

El deber de contribución al gasto público, junto con el deber de prestación del servicio militar, es de aquellos de naturaleza personal, que exige de los ciudadanos el cumplimiento de un mandato ineludible por su fuerza coactiva, en este caso de naturaleza pecuniaria.

Ahora bien, sobre el cumplimiento del deber, es decir la tributación con arreglo a la capacidad económica, esta idea de justicia tributaria antecede a los actuales movimientos

¹¹³ Artículo XXXVI. Aprobada en la Novena Conferencia Internacional Americana Bogotá, Colombia, 1948.

constitucionales garantistas y las posiciones dogmáticas contemporáneas que proponen la construcción de un derecho fundamental; pues a criterio de algunos autores, es de hecho connatural a la idea misma de tributo¹¹⁴ y su causa justa; teorías que nacen en cierta forma de la configuración constitucional de la Constitución italiana que tempranamente, en el año de 1947, configuró dentro de su parte dogmática, el deber de contribución al gasto público en la medida de la capacidad contributiva.

Por la relevancia que adquiriese el texto constitucional italiano, así como por la notoria influencia que éste tuvo en España, merece especial referencia el contenido del artículo 53 que configuró el deber de contribuir al erario nacional en los siguientes términos: «Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad»¹¹⁵. El contenido de esta disposición abrió un largo ciclo de investigaciones en torno al alcance de la capacidad contributiva como principio y límite material del sistema tributario, así también la doctrina volcó sus esfuerzos para desentrañar su vínculo con los principios de igualdad y progresividad; en esa línea de trabajo, esta tesis pretende a partir de la teoría hasta el momento esgrimida, reformular el estudio de estos y otros principios jurídicos, hacia un nuevo enfoque constitucional, que mira a los principios como una matriz, que da forma, construye y delimita auténticos derechos del contribuyente, para ello es menester comprender al deber de contribuir al gasto público en sentido amplio –material y formalmente–; por lo que este capítulo pretende cumplir tal cometido, al menos en lo que respecta a las constituciones de España y Ecuador.

Frente al contenido de la norma fundamental italiana que configuró el deber de contribuir al gasto público en *proporción* a la *capacidad contributiva*, atendiendo criterios de *progresividad*, la Constitución de España en el texto del artículo 31 lo hizo al tenor del siguiente texto: «1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo

¹¹⁴ Si bien no corresponde a este estudio profundizar el análisis de la causa justa de los tributos, recomiendo la lectura de TEJERIZO LÓPEZ J.M.: *La causa de los tributos*; y, TESORO G.: *La causa jurídica de la obligación tributaria*; ambos en Revista Hacienda Pública Española N° 64, Madrid, Ministerio de Hacienda – IEF, 1980, pp. 224-231 y 232-251.

¹¹⁵ Artículo 53 de la Constitución de la República Italiana. Texto originario de la Constitución de la República italiana promulgada el 27 de diciembre de 1947 y en vigor desde el 1 de enero de 1948, actualizado con las modificaciones introducidas por las leyes de revisión constitucional.

con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio»¹¹⁶.

A simple vista, además de una indiscutible diferencia, en lo que aparentemente serían sinónimos, es decir, la *capacidad contributiva* de la Constitución de Italia y la *capacidad económica* de la Constitución de España; esta última fue más allá de la constitucionalización del principio de progresividad; así, la igualdad y la no confiscatoriedad se ordenaron en el texto fundamental junto con esta, como principios del sistema tributario justo.

Por otro lado, de manera atípica –debo decir–; a diferencia de la norma fundamental tanto italiana como española que configuran el deber de contribuir en forma concreta y puntual, pues dentro de un mismo artículo determinan los principios que regulan el sistema tributario, la Constitución de Ecuador dentro del capítulo noveno, relativo a las responsabilidades de los ecuatorianos y ecuatorianas, establece el deber y responsabilidad de: «Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social y pagar los tributos establecidos en la ley»¹¹⁷; señalando los principios que rigen en un apartado independiente, denominado el *Régimen Tributario*, no aludiendo entre ellos a los tradicionales principios de justicia tributaria –capacidad contributiva, igualdad y no confiscatoriedad–; siendo la progresividad, el único de aquellos enunciados en las Constituciones referenciadas, que si se ha establecido en la norma fundamental ecuatoriano.

Ante estas notas diferenciadoras entre Constituciones, es preciso partir de una concepción dogmática general de este deber como norma jurídica, para proceder más adelante a estudiar su contenido material en cada caso particular y a ello procedo prontamente.

2. El deber de contribuir en calidad de norma jurídica

De acuerdo con BOBBIO, en todos los grados normativos (particularmente en la Constitución) encontramos normas de ordenación de conductas y normas de estructura, esto

¹¹⁶ Artículo 31 de la Constitución de España. (BOE 311 de 29 de diciembre de 1978).

¹¹⁷ Artículo 83, número 15 de la Constitución de la República del Ecuador. Asamblea Nacional Constituyente de Ecuador de 24 de julio de 2008, Decreto Legislativo # 0. Ratificada y aprobada mediante referéndum el 28 de septiembre de 2008. Publicada en el Registro Oficial N° 449 el 20 de octubre de 2008. Los principios del régimen tributario constan del artículo 300 y son los de generalidad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia, y suficiencia recaudatoria.

es, normas encargadas directamente de regular las conductas de las personas, y normas encargadas de regular la producción de otras normas¹¹⁸; para entender qué tipo de norma es aquella que contiene este «deber constitucional» y a quien está dirigido, es necesario tener en cuenta características muy puntuales que se abordan a continuación.

ZAGREBELSKY advierte que con la palabra «*norma*» se alude a algo que deba ser o producirse; en particular, a que un hombre deba comportarse de determinada manera; en tal caso los «deberes» son precisamente un tipo de «norma jurídica» que alude a algo que efectivamente debe producirse; en el caso del «deber» como categoría jurídica, al ser una forma normativa de ordenación de conductas que se utiliza para conminar a los diversos destinatarios a cumplir con mandatos del Estado, al delimitar qué es aquello que ha de producirse en relación al referido «deber de contribución» se genera una discusión dogmática particular, debido a que aparentemente estaría dirigido a los ciudadanos obligados a contribuir; mas, en razón de su naturaleza y elementos configuradores está dirigido originariamente a los poderes públicos, particularmente al legislativo que cumpliendo con el «principio de sujeción al ordenamiento jurídico» está obligado a configurarlo a través de la ley tributaria estableciendo situaciones concretas para obligar tributariamente a los ciudadanos. En una Constitución «hay normas que sólo atribuyen directamente derechos y deberes [...] como las relativas a los derechos de libertad, pero hay otras normas que regulan el procedimiento por medio del cual el Parlamento puede ejercer el poder legislativo, y no establecen nada en relación con las personas, limitándose a determinar el modo como pueden ser dictadas las normas relativas a las personas»¹¹⁹.

La Constitución de España en su parte dogmática es bastante amplia, los deberes constitucionales se estatuyen en la sección segunda del capítulo II, Título Primero, intitulada: *De los derechos y deberes de los ciudadanos*; sin embargo, el repertorio de deberes no se limita al texto de este apartado, pues acoge fuera de este a otros derechos y deberes¹²⁰; por lo

¹¹⁸ BOBBIO N.: *Teoría General del Derecho*, Madrid, Debate, 1992, p.171. (El contenido entre paréntesis es agregado).

¹¹⁹ Vid. ZAGREBELSKY G.: *El Derecho Dúctil*, Madrid, Trotta, 2005, p. 109.

¹²⁰ «El repertorio de deberes no se agota en esta sección, nuestra Constitución, en esto, no es un modelo de sistematización ya que a lo largo del texto fundamental podemos encontrar deberes, incluso fuera del Título Primero que es el destinado a acoger los derechos y deberes fundamentales. La situación de los deberes constitucionales de la Norma Fundamental es asistemática, no responde a ningún criterio de naturaleza o eficacia jurídica, a diferencia de las garantías de las libertades y derechos fundamentales» Vid. GARCÍA DORADO F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Madrid, Dykinson, 2002, p. 29.

que, se puede afirmar no es estructuralmente un modelo de sistematización, establece como preludio en el artículo 9.1 que «los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico», configurando así el principio de sujeción al ordenamiento jurídico; ahora bien, el artículo 31.1 estatuye que «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso tendrán alcance confiscatorio», instituyendo así un deber «fundamental» de contribución al sostenimiento de la carga pública.

Este artículo además de ser el fundamento constitutivo del deber, contiene un límite al poder tributario, puesto que su función es emitir un mandato al legislador para que aplique principios fundamentales vinculados a valores superiores de justicia e igualdad¹²¹. Para YEBRA MARTUL-ORTEGA «por un lado, estamos por derivación del artículo 31.1 de la CE ante una situación que provoca o crea una relación unilateral del contribuyente sujeto o sometido a este deber ante el Estado, ¿quizás ante una relación de poder?; por otra parte, surgiría otra relación que exige, manda o constriñe al Estado a gravar al contribuyente de un determinado modo»¹²²; es decir, aplicando determinados principios jurídicos.

Los deberes jurídicos son en primera instancia normas de ordenación de conductas que se asocian a «normas de segunda instancia»¹²³, es decir reglas de Derecho contenidas en la ley; para el caso que nos ocupa «ley tributaria», toda vez que el deber de contribución está comprendido en la Constitución, mas, la obligación tributaria que crea un vínculo jurídico

¹²¹ Así lo expresa gran parte de la doctrina contemporánea, como referencias ver PÉREZ ROYO F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 4ta ed., Madrid, Civitas, 2012, p. 90.

¹²² Cfr. YEBRA MARTUL-ORTEGA P.: *Contribuyentes u obligados tributarios desde la perspectiva constitucional*, en Estudios en Homenaje al profesor PÉREZ DE AYALA, ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA C., GONZÁLEZ GARCÍA E., RAMALLO MASSANET J., LEJEUNE VALCÁRCEL E. y YÁBAR STERLING A.: coord., Madrid, Dykinson, 2007, p. 387. «A la *relación de poder* nos referiremos más adelante cuando reseñemos la naturaleza jurídica del deber; en cuanto a la forma en que el legislador ha de normar el deber cabe añadir con PÉREZ DE AYALA que históricamente, la configuración de la justicia como fundamento del tributo y de las leyes tributaria se ha realizado incluyendo en las Constituciones proposiciones tales como deber de contribución en la medida de la capacidad económica», dotando así al citado deber de un contenido fuertemente iusnaturalista, en la medida en que se remite a la justicia como medio, instrumento y fin de la contribución. Vid. PÉREZ DE AYALA J. L.: *Algunos problemas interpretativos del artículo 31.1 de la Constitución Española en un contexto jurisprudencial*, Navarra, Aranzadi (Thomson-Civitas), 2008, p. 13.

¹²³ «Normas de segunda instancia», de acuerdo a la denominación de BOBBIO en *Teoría General del Derecho*, óp. cit., p.171.

entre Estado y contribuyente se configura a través del ejercicio del poder público en un acto de legislación.

KELSEN sostiene que el deber jurídico no es otra cosa que la misma norma jurídica considerada desde el punto de vista de la conducta que prescribe a un individuo determinado una sanción a la conducta contraria; el deber jurídico es pues la norma jurídica individualizada¹²⁴; ahora bien, algunos deberes constitucionales entre ellos el de contribuir se enuncian sin mencionar sanción alguna en caso de incumplimiento, lo cual implicaría que desde el fondo no serían un deber en estricto sentido jurídico. En ese sentido en la doctrina contemporánea se cuestiona ¿qué sentido jurídico cabe atribuir, en rigor, a estos mandatos constitucionales más allá de su genérica y obvia significación como principio de sujeción y al resto del ordenamiento jurídico que proclama el artículo 9.1 de la Constitución española¹²⁵?

Esta interrogante tiene a mi modo de ver dos respuestas, por un lado se trata de un deber jurídico de subordinación dirigido a los ciudadanos, un llamado a pagar tributos con el fin de solventar el gasto público, dicho pago se entiende encuentra un límite en la capacidad contributiva de los obligados tributarios; por lo que, por otro lado el deber de contribuir consiste primordialmente en un mandato dirigido a los poderes públicos que vincula y limita su actuación, para establecer tributos solo en la medida de la capacidad económica, como parte de un sistema tributario justo.

De acuerdo con VARELA, un autor tradicionalmente referenciado en los estudios clásicos de Derecho constitucional español, en los deberes constitucionales vistos desde una óptica general, «la vinculación a la Constitución de los poderes públicos se resume en la exigencia de que éstos acomoden su actividad a disposiciones constitucionales no sólo de procedimiento, sino, asimismo, de carácter sustantivo o material y tal exigencia viene acompañada de una sanción, la invalidez de los actos que contradigan lo dispuesto en la Constitución, de manera que dicha vinculación puede configurarse como un auténtico deber jurídico general para los poderes públicos»¹²⁶, que en este caso están obligados a conformar

¹²⁴ Vid. KELSEN H.: *Teoría Pura del Derecho*, Buenos Aires, Eudeba, 1998, pp. 120-221.

¹²⁵ Así lo ha planteado RODRÍGUEZ BEREIJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico*, Revista española de Derecho Financiero N° 125, Navarra, Thomson-Civitas, 2005. p. 12.

¹²⁶ VARELA S.: *La idea del deber constitucional*, Revista Española de Derecho Constitucional N° 4, Año 2, 1982, p. 71.

y consolidar un sistema de contribución fiscal justo, no confiscatorio. Mientras que la única sanción que comporta el incumplimiento por parte del ciudadano del deber constitucional es la imposibilidad de alegar su ignorancia como excusa para escapar a las consecuencias jurídicas derivadas de la acción del legislador para hacerlo efectivo¹²⁷.

En razón de lo expuesto, este deber tiene una connotación dual, por un lado ordena conductas y por otro establece parámetros de justicia en el sistema tributario a través de la constitucionalización de un conjunto de principios fundamentales que el legislador ha de aplicar obligatoriamente al momento de establecer tributos a través de la ley; por lo que, de alguna forma, además de regular el proceso de creación y aprobación de las leyes tributarias en la parte orgánica, establece además en su parte dogmática, posteriormente en este artículo 31.1, las respectivas regulaciones a la conducta del legislador —en forma de principios—, dotando al deber de contribuir de características de norma hasta cierto punto también «estructural» del sistema tributario.

Ahora bien, si tal como se afirma en doctrina, el significado y naturaleza jurídicos de los deberes constitucionales se halla estrechamente relacionada con la idea misma que se tiene acerca de la Constitución y su valor jurídico¹²⁸; entonces, conviene no olvidar nunca que la Constitución, lejos de ser un mero catálogo de principios de no inmediata vinculación y de no inmediato cumplimiento hasta que sean objeto de desarrollo por vía legal, es una norma jurídica, la norma suprema del ordenamiento y en cuanto tal tanto los ciudadanos como todos los poderes públicos están sujetos a ella¹²⁹. En ese sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional de España logrando interrelacionar varios preceptos¹³⁰ en la STC 16/1982.

¹²⁷ RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...* óp. cit., p. 23.

¹²⁸ *Ibíd.*, p. 8.

¹²⁹ Sala Segunda, Recurso de amparo número 2/1981. Sentencia número 16/1982, de 26 de abril. A este respecto encontramos otros pronunciamientos del Tribunal Constitucional tales como la STC 80/1982 F.J. 1 en el Recurso de Amparo. El valor normativo inmediato de los arts. 39 a 52 de la C.E. «Que la Constitución es precisamente eso, nuestra norma suprema y no una declaración programática o principal es algo que se afirma de modo inequívoco y general en su art. 9.1 donde se dice que los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución», sujeción o vinculatoriedad normativa que se predica en presente de indicativo, esto es, desde su entrada en vigor, que tuvo lugar, según la disposición final, el mismo día de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

¹³⁰ Vid. STC 8/1986 de 21 de enero (RA núm. 175/1985, BOE de 12 de febrero de 1986, sobre la igualdad como valor preeminente en el ordenamiento constitucional) y las STC 103/1983 de 22 de noviembre de 1983, (BOE núm. 298 de 14 de diciembre de 1983); y, STC 104/1983 de 23 de noviembre de 1983 (BOE núm. 298 de 14 de diciembre de 1983), sobre dicho valor y sus concreciones en el texto constitucional, puntualmente en lo relativo al artículo 31.1 sobre el sistema tributario justo.

Oportuno traer a mención a MARTÍNEZ LAGO para quien «la eficacia jurídica de dicho conjunto de preceptos no puede quedar refugiada en planteamientos meramente instrumentalistas que afirmarían sólo su carácter programático, sino que ha de venir de una aceptación del valor normativo propio de la Constitución, es por esto que calificar a la Constitución como norma jurídica sirve a los propósitos de dotar de la misma eficacia constitucional a aquellos preceptos que predicen una clara voluntad transformadora que a los efectos definen derechos o delimitan el ejercicio del poder»¹³¹; ello implica que los principios tributarios contenidos en el artículo 31.1 se convierten en límites al poder público y garantía para los ciudadanos, confiriendo así al referido deber de la eficacia constitucional que le asiste en su compleja naturaleza jurídica.

De acuerdo con el mismo autor el valor normativo propio de la Constitución permite considerar su *entramado jurídico-promocional*¹³² como conjunto de disposiciones eficaces, que han de ser actuadas y respetadas, con lo que no cabe pensar en un mero carácter programático, insuficiente a toda luz para que la norma constitucional se revele como un ámbito de supralegalidad que exige una vinculación más fuerte a lo dispuesto en ella¹³³.

En el Ecuador no existe, al menos expresamente una norma que establezca el deber de contribuir al gasto público *en la medida de la capacidad económica*, tal configuración se deduce producto de la interpretación sistematizada —forzada incluso a momentos— de diversas disposiciones conexas entre la parte dogmática de la Constitución de la República del Ecuador vigente y de su parte instrumental; es así que del Título II relativo a los «derechos» en el capítulo 9no concerniente a las «responsabilidades de los ecuatorianos y ecuatorianas», de entre las diecisiete en el contenidas, destacan dos a este respecto, el primero relativo al principio de sujeción al ordenamiento jurídico que conmina conforme el artículo 83.1 a los ciudadanos a acatar y cumplir la Constitución, la ley y las decisiones legítimas de

¹³¹ MARTÍNEZ LAGO M. A.: *Un interpretación constitucional...* óp. cit., p. 391.

¹³² «Que responde a las llamadas técnicas de un alentamiento, estímulo o incentivación, y que podría ser definido como aquel conjunto de preceptos que, establecidos en sede constitucional, y ordenadores de principios y objetivos, representan una trama progresiva para la interpretación y el desarrollo legislativo ordinario, por definir la actuación administrativa en sus diversas instancias y la práctica judicial, para la promoción de las condiciones de vida de los sujetos económico-sociales más débiles». *Ibíd.*

¹³³ Este criterio del autor se construye sobre la base de la doctrina de GARCÍA DE ENTERRÍA E.: «La constitución como norma jurídica», en *La Constitución española de 1978*, Madrid, Civitas, 1981, pp. 96-158. El entramado jurídico promocional nos dice MARTÍNEZ LAGO M. A.: *Un interpretación constitucional...* óp. cit., p. 391.

autoridad competente; y el segundo, un deber contenido en el artículo 83.15 «a *cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos en la ley*».

Ahora bien, el principio de sujeción al ordenamiento jurídico ecuatoriano está dirigido exclusivamente a los ciudadanos, quienes deben acatar todas las disposiciones normativas emanadas de los diversos organismos del Estado; mientras que para los poderes públicos rige el *principio de aplicación directa de la Constitución*, conforme lo dispuesto en el artículo 424 cuyo texto reza que *la Constitución es la norma suprema y prevalece sobre otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica*¹³⁴.

Se destaca de la lectura del artículo 83.15 que la obligación no es precisamente a «contribuir al sostenimiento del gasto público» como sucede en la Constitución Española, sino más bien a «cooperar con el Estado» a través de dos obligaciones patrimoniales, la primera con la seguridad social a través de contribuciones parafiscales y la segunda a través del pago de los tributos establecidos en la ley.

Por otro lado, no se vincula directamente el *deber de cooperación con el Estado a través del pago de tributos* con un «sistema tributario justo»¹³⁵ al menos no expresamente; a tal efecto es imperioso remitirse a través de una interpretación finalista al texto del artículo 300 relativo al régimen tributario que dispone *se regirá por los principios de generalidad y*

¹³⁴ Por lo que los poderes públicos no se encuentran conminados al cumplimiento directo de la ley, cuando la consideran contraria a la Constitución y ello podría suceder con frecuencia, considerando que la mayoría de la legislación vigente precede a una Constitución joven aprobada en 2008.

Resulta curioso que los poderes públicos tal como se había aclarado anteriormente se sujeten a la Constitución y sus principios en forma directa, mientras que los ecuatorianos y ecuatorianas se sujetan a todo el ordenamiento jurídico que además de la ley contiene a las decisiones legítimas de autoridad competente; como se decía resulta curioso, mas no sorprendente, ello debido a que como ya se había planteado en una conclusión anticipada, el Ecuador no ha dejado de ser un Estado de Derecho, diferente del Estado Legal, en la medida en que se le da preponderancia y primacía a la Constitución, sin embargo la ley y las decisiones legítimas de autoridad competente son fuente de Derecho y conforme lo dispuesto en el artículo 425 se aplican todas ellas jerárquicamente y en caso de conflicto como tradicionalmente se ha hecho se aplicará la de mayor jerarquía, lo cual remite a la aplicación directa de la Constitución.

¹³⁵ Respecto a la conexión entre los ingresos y gastos públicos revisar el Capítulo IV sobre Soberanía Económica, con especial énfasis la Sección Quinta relativa a la ‘Soberanía Económica’.

En lo relativo a los fines extra fiscales la política tributaria contenidos en el inciso segundo del artículo 300 «promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables»; una indudable manifestación de la importancia del régimen del buen vivir y su instrumentación directa a través del régimen tributario. No podría entonces alcanzarse ninguno de estos objetivos de no ser por la obligatoriedad de la cooperación en calidad deber de contribución al gasto público.

equidad entre otros como eficiencia y simplicidad administrativa; es decir, principios más generales de Administración Pública.

Así, la Constitución ecuatoriana recoge en el *principio de generalidad* —por su contenido material—, y por tanto reconoce la obligación de contribución al gasto público; por lo que este principio se convierte en el vínculo axial entre el pago de tributos y el deber de colaborar con el Estado, contribución que se materializa de acuerdo al texto constitucional con equidad impositiva¹³⁶.

Curiosa la forma en que el texto constitucional ecuatoriano configura los deberes patrimoniales, el de contribuir al gasto público lo establece como deber de «cooperación» que de acuerdo con la Real Academia de la Lengua significa «obrar juntamente con otro u otros para un mismo fin»; es decir que se «obliga» a los ciudadanos a «cooperar» con el Estado; por ende con sus fines y ello implica necesariamente en la satisfacción del gasto público.

En aras de configurar este deber, el constituyente ecuatoriano recurrió a una modalidad atípica, que consiste en la conversión de una «acción de colaboración» en una obligación pecuniaria; además, conexamente constitucionaliza el principio de generalidad del régimen tributario, de esa forma establece el vínculo entre la colaboración con el Estado, a través del pago de tributos y el gasto público.

Artificiosa e innecesaria —a mi juicio—, esta forma de establecer el *deber de contribuir* al sostenimiento del gasto público evidencia la falta de discernimiento en el área constitucional de la materia tributaria en el Ecuador; pues en un intento de subsumir a la actividad financiera del Estado y por ende al régimen tributario a un sistema jurídico garantista, en el que predomina la lógica del principio de solidaridad, el constituyente olvidó que el contribuyente está obligado a contribuir al gasto público en la medida de su capacidad contributiva, y ello implica que existen límites a su «cooperación» a través del pago de tributos.

¹³⁶ Sobre el alcance de estos principios en cada ordenamiento jurídico se analizará profundamente en el capítulo tercero de esta investigación, claro está, esto no impide que en el presente acápite aun anticipadamente se afirme que los principios de generalidad y equidad no son garantía suficiente de que el régimen tributario ecuatoriano se configure dentro de los mismos parámetros de justicia que el sistema tributario español.

3. Naturaleza jurídica del deber de contribuir

El deber de contribución como categoría constitucional puede ser visto desde distintas aristas, bien en calidad situación jurídica de subordinación del ciudadano para con el Estado, es decir con un fuerte contenido dogmático desde el punto de vista del Derecho administrativo, o bien como deber prestacional incluso de solidaridad característico de un vínculo jurídico propio del Derecho financiero que ha sido considerado además como un deber de responsabilidad política y económica; consecuentemente, múltiples son las características y particulares notas jurídicas que permiten configurar un deber general de contribución y plasmarlo en una obligación específica de tributación, para ello la formulación constitucional en la parte dogmática de la norma fundamental y la reglas legislativas para instrumentar el deber y hacerlo exigible al ciudadano son de vital importancia para la sistematización jurídica y ordenación de la Hacienda Pública.

Como herramientas para garantizar justicia impositiva en el cumplimiento las obligaciones que en aquel deber encuentran fundamento se localizan a los principios constitucionales financieros que siendo el objeto primario de la presente investigación, constituyen límites a los poderes públicos y una garantía para los contribuyentes de contribución justa y por ende proporcional a los beneficios que comporta el aportar al desarrollo del Estado; en tal sentido, el análisis de cada uno de estos elementos permitirá comprender la compleja naturaleza y el alcance del deber de contribución al gasto público para así describir la practicabilidad y materialización de los referidos principios en el sistema tributario en la Hacienda de nuestros días.

3.1. El deber de contribuir como categoría constitucional

Para RODRÍGUEZ BEREJO, —a quien seguiré regularmente en cuanto a este apartado de la tesis se refiere—, la extraordinaria aplicación de las función del Estado tendrá su reflejo también en la enunciación de diversos deberes de orden económico, social, familiar y cultural, a lo largo del texto Constitucional no solo en su parte dogmática que constituye el presupuesto de la existencia y funcionamiento de la comunidad políticamente organizada, entre tales deberes destacaron históricamente y se mantienen los deberes personales de

defensa a la Patria y el deber de prestación patrimonial y pecuniario del pago de los tributos para subvencionar cargas públicas¹³⁷.

En doctrina clásica se afirma que de analizar con detalle los distintos deberes que se proclaman en la Constitución se puede llegar a la conclusión de que los mismos, en cuanto a intentos de vinculación con conductas individuales resultan ser «elementos jurídicamente irrelevantes»¹³⁸ expresión que alude a una norma que prescribe una conducta determinada, sin que la conducta contraria amerite una sanción; ahora bien ¿a quién conmina el deber de contribuir, al ciudadano o a los poderes públicos?; algunos comentarios ya se esbozaron al respecto anteriormente, sin embargo quedan algunos apuntes que hacer.

La situación de estas normas es que al contrario de las que establecen derechos y libertades, los deberes constitucionales no obedecen a criterio alguno de naturaleza o eficacia jurídica; dice entonces que parecería como si el único criterio seguido para la constitucionalización de tales deberes hubiera sido el de su dependencia o relación material hacia normas de diversa estructura jurídica, de ahí que además de los deberes regulados junto a normas que se refieren a distintos tipos de derechos y libertades, nos encontremos con otros junto a normas en las que se fijan principios generales¹³⁹; y este es precisamente el caso del deber de contribuir al gasto público a través de un sistema tributario justo sobre la base de un conjunto determinado de principios; en ese sentido, se constitucionaliza un verdadero «deber fundamental»¹⁴⁰.

Con la expresión derechos y deberes fundamentales las Constituciones suelen enumerar, bien en forma de declaración en su Preámbulo, bien en sus disposiciones normativas, los derechos subjetivos y los deberes propios de los ciudadanos en el ámbito del

¹³⁷ Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...* óp. cit., pp. 7-8.

¹³⁸ Elementos jurídicos indiferentes de acuerdo con HANS Kelsen, *La teoría pura del derecho*, Buenos Aires, Temas, 1994, p. 77. En ese sentido ver también VARELA S.: óp. cit. 82.

¹³⁹ Vid. VARELA S.: óp. cit. 82.

¹⁴⁰ Sobre el concepto y naturaleza de los deberes fundamentales ver RUBIO LLORENTE F.: *Los deberes constitucionales*, Revista Española de Derecho Constitucional, N° 62, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 21 «Así entendidos, los deberes constitucionales, sirven finalidades o intereses muy diversos. Los de contribuir económicamente al sostenimiento de los gastos públicos y personalmente a la defensa nacional (o al remedio de situaciones catastróficas), enunciados, como ya se ha dicho, en todas nuestras Constituciones anteriores, a la de proveer al Estado de los medios necesarios para el cumplimiento de sus fines. El de conocer el castellano, al mantenimiento de un mínimo cultural común. Menos evidentes son los intereses protegidos por los deberes de trabajar, conservar el medio ambiente, o seguir la enseñanza básica».

Derecho público¹⁴¹, cabe entonces preguntarse ¿Quiénes y en qué proporción constituyen obligados al deber de contribución?, pregunta planteada en razón de que no sería inapropiado concebirlo como un mandato dirigido a multiplicidad de «sujetos» con fundamento en la Constitución y regulación a través de la ley de los presupuestos para exigir contribuciones de naturaleza fiscal. A la regulación a través de la ley presupuestos y la creación y modificación de tributos por esta vía me referiré más adelante cuando aborde el tema del principio de legalidad y reserva de la ley.

Ahora bien, retomando el argumento teórico de este acápite se puede afirmar que, al menos para el caso español, «no puede decirse que la Constitución obligue, en términos jurídicos a pagar impuestos, pero quienes sí se encuentran vinculados a la creación de estas obligaciones, y a hacer eficaces a los deberes fundamentales, son los poderes públicos bajo las condiciones y dentro de los límites de la propia Constitución»¹⁴², y para el caso del referido deber ellos se encuentran en los principios que informan al sistema tributario, no así para el caso ecuatoriano que expresamente establece el deber de pagar tributos.

En ese sentido, lo que origina las normas constitucionales relativas a los deberes no es tanto una expectativa de comportamientos privados como una expectativa de actuación por parte de los poderes públicos, mediante su proclamación lo que en realidad se opera es una legitimación para la intervención del poder público en ciertos ámbitos de la autonomía personal¹⁴³, en este caso al pago de tributos.

El Tribunal Constitucional de España en la STC 76/1990 del 26 de abril en el F.J. 3¹⁴⁴ afirmó sobre dicho precepto constitucional refiriéndose al artículo 31.1 de la Constitución de España que «esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato

¹⁴¹ RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...* óp. cit., p. 6.

¹⁴² Vid. VARELA S.: óp. cit., p. 84.

¹⁴³ Ibíd.

¹⁴⁴ Recurso de inconstitucionalidad 695/1985 y cuestiones de inconstitucionalidad 889/1988 y 1.960/1988 (acumulados), interpuesto el primero por sesenta Senadores y promovidas las segundas, respectivamente, en relación con determinados preceptos de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. El Tribunal Constitucional previo a emitir el fundamento referenciado escribió: «conviene traer a colación una breve consideración general sobre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que a todos impone el art. 31.1 de la Constitución, pues sólo a partir de esta consideración —que es un prius lógico cuando de infracciones y sanciones tributarias se trata— puede entenderse cabalmente la singular posición en que la Constitución sitúa, respectivamente, a los poderes públicos, en cuanto titulares de la potestad tributaria, y a los ciudadanos, en cuanto sujetos pasivos y, en su caso, sujetos infractores del deber de contribuir».

que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria».

Afirmó entonces el Tribunal que: «Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el art. 9.1 de la norma fundamental impone, *una situación de sujeción y de colaboración* con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes»¹⁴⁵.

En la misma sentencia el Tribunal presenta un argumento que considero fundamental y dice: «No cabe, en efecto, sostener que la Administración tributaria y el contribuyente se encuentren en la misma situación como si de una relación jurídico-privada se tratara [...] esa pretendida igualdad resulta desmentida por el art. 31.1 de la Constitución que, al configurar el deber tributario como deber constitucional, está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, potestades que por esencia sitúan a la Administración como *potentior persona* en una situación de superioridad sobre los contribuyentes».

Esta sentencia ha sido severamente criticada —y con bastante razón debo decir—, puesto que de cierta manera reconduce la relación jurídico tributaria, hacia una relación de poder, en la que el Estado por sus atribuciones es visto como la parte superior de dicha relación. En ese sentido se debe afirmar que si bien el deber de contribución que recae sobre todos los contribuyentes, es «un deber constitucional autónomo que no tiene carácter relacional o correlativo, entre este y los derechos fundamentales consagrados en la Constitución o las potestades y competencias que ésta atribuye»¹⁴⁶.

Consecuentemente, «deberes jurídicos» no son únicamente los que imponen sanciones de manera directa, sino más bien aquellos que impone el Estado como elementos del estatus

¹⁴⁵ Las cursivas son mías.

¹⁴⁶ RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...* óp. cit., p. 9.

general de sujeción al poder, que en el marco del Estado de Derecho, se traduce en la sujeción al ordenamiento jurídico

Por lo tanto, el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica y mediante un sistema tributario justo si bien permite hablar en sentido genérico de un «derecho» de los ciudadanos contribuyentes que se configura como límite al deber de contribución, esto no legitima de modo alguno un derecho a no pagar impuestos, si la política presupuestaria y el destino de los gastos no concuerdan o son contrapuestos con ideas o creencias del ciudadano sobre la equidad del gasto¹⁴⁷, por lo que no existe un derecho a la objeción de conciencia fiscal.

Es decir que siendo autónomo el deber frente a los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución, en el marco de la relación jurídica entre el contribuyente y el Estado, si nace un derecho a contribuir dentro de cierta medida, sin que se pueda evitar su cumplimiento por razones de conciencia.

3.1.1. La objeción de conciencia fiscal y el deber de contribución al gasto público

Con ocasión de la última afirmación vertida en apartado anterior, especial atención merece el tema de la objeción de conciencia¹⁴⁸ fiscal, que se entiende por tal «la omisión, en virtud de unos motivos de conciencia contra determinadas actuaciones del Estado, del deber legal de pagar impuestos, en la medida en que estos van destinados a financiar esas actuaciones»¹⁴⁹; más recientemente, el fenómeno de la objeción fiscal «queda directamente

¹⁴⁷ Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...* óp. cit., pp. 9-10.

¹⁴⁸ La objeción de conciencia puede definirse como la negativa a obedecer un mandato o bien legislativo, o bien administrativo; en la ya clásica teoría de la justicia de RAWLS se afirma que «consiste en no consentir un mandato legislativo más o menos directo, o una orden administrativa», —por razones precisamente de conciencia—. RAWLS J.: *Teoría de la justicia*, México, Fondo de Cultura Económica, 1979, p. 410. Se configura pues como una forma pública de desobediencia civil, que consiste en la «negativa a obedecer una ley o un mandato administrativo por ser tal acción contraria a las propias convicciones». OLMOS ORTEGA M. E. Y PUCHADES NAVARRO M.: *La objeción de conciencia fiscal: los términos de la controversia en las economías modernas*, en Revista Valenciana de Hacienda Pública, Palau 14, Valencia, Generalitat Valenciana, 1998, p. 113. Sobre este tema se puede revisar además: NAVARRO-VALLS R. y MARTÍNEZ-TORRÓN J.: *Las objeciones de conciencia en el derecho español y comparado*, Madrid, McGraw Hill, 1997.

¹⁴⁹ PALOMINO R.: *Las objeciones de conciencia. Conflictos entre conciencia y ley en el derecho norteamericano*, pról. de RAFAEL NAVARRO-VALLES, Madrid, Editorial Montecorvo, 1994, p. 123. Publicado además en el Boletín Mexicano de Derecho Comparado, México, 1995, XXVIII (82).

ligado a determinadas políticas de los gobiernos más que a profundas convicciones religiosas o morales de los individuos»¹⁵⁰.

Se reconoce la objeción de conciencia en la Constitución de España al deber general de prestación del servicio militar obligatorio en el artículo 30.2¹⁵¹ y se establece como mecanismo idóneo, el recurso de amparo para tutelar «la objeción de conciencia» en el artículo 53.2¹⁵²; dejando en su redacción una duda latente, sobre su condición de «derecho constitucional» e incluso en calidad de «derecho fundamental». Por su parte la Constitución de Ecuador, que no contiene un catálogo de derechos fundamentales, lo reconoce expresamente como un derecho de libertad, en el artículo 66.12¹⁵³; siempre que no menoscabe otros derechos o cause daños.

Ante las dudas respecto a la configuración de la objeción de conciencia como derecho constitucional ha sido llamado a pronunciarse el Tribunal Constitucional de España, emitiendo criterios interesantes; que han sentado las bases para resolver en casos consultados sobre la objeción de conciencia fiscal¹⁵⁴.

La objeción de conciencia fiscal, suele tener como principal argumento, la existencia de un derecho fundamental a objetar el pago de tributos, al estar destinado el recaudo del pago de tributos al financiamiento de gastos moralmente cuestionables¹⁵⁵.

De la doctrina del Tribunal se desprende argumentos jurídicos interesantes, reseñados a continuación: a) La objeción de conciencia no es un derecho fundamental sino una

¹⁵⁰ OLMOS ORTEGA M.E. Y PUCHADES NAVARRO M.: óp. cit. p. 117.

¹⁵¹ «La ley fijará las obligaciones militares de los españoles y regulará, con las debidas garantías, la objeción de conciencia, así como las demás causas de exención del servicio militar obligatorio, pudiendo imponer, en su caso, una prestación social sustitutoria».

¹⁵² «Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección 1ª. del Capítulo II ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30».

¹⁵³ «El derecho a la objeción de conciencia, que no podrá menoscabar otros derechos, ni causar daño a las personas o a la naturaleza».

¹⁵⁴ Entre ellos, la sentencia del Pleno 160/1987, de 27 de octubre de 1987 (BOE núm. 271 de 12 de noviembre de 1987). Recurso de inconstitucionalidad 263-1985. «el derecho a la objeción no consiste fundamentalmente en la garantía jurídica de la abstención de una determinada conducta (la del servicio militar), sino que ese derecho introduce una excepción que ha de ser declarada efectivamente existente en cada caso. Es decir, que no se garantiza una abstención, sino el derecho a ser declarado exento el objeto del servicio militar, que habrá de cumplirse de no mediar esa declaración».

¹⁵⁵ Por ejemplo los gastos militares; en parte el fundamento de la objeción de conciencia fiscal, es la objeción de conciencia a prestar el servicio militar obligatorio, reconocida en la Constitución española 30.2 como una excepción al cumplimiento del referido deber, no así como derecho constitucional; ello se desprende además del texto del artículo 53.2 que incorpora a la tutela de los derechos y libertades de los ciudadanos españoles, la tutela de la objeción de conciencia al servicio militar, a través del recurso de amparo.

excepción al cumplimiento de un deber general, b) en cuanto a excepción particular, no cabe extender su contenido a cualquier modalidad de objeción de conciencia o reparo ideológico; y c) la libertad ideológica no cubre la posibilidad de excepcionar el deber general de contribuir porque, de lo contrario, se atribuiría a cada contribuyente la facultad de diseñar o autodisponer de parte de la deuda tributaria según su ideología¹⁵⁶.

De acuerdo con algunos sectores de la doctrina, el contenido de la jurisprudencia no resuelve satisfactoriamente las dudas, pues «si el objetor fiscal lo que pretende es atribuirse «la facultad de autodisponer de una porción de su deuda tributaria» o en otros términos, influir sobre las decisiones de gasto público, se trata de una protesta política y no habría distinción alguna entre el objetor fiscal y alguien que protesta contra los impuestos por motivos de conciencia para una protesta política. Aunque se esté en contra de la política de gasto en defensa por creencias religiosas o morales no estaríamos ante un supuesto de objeción de conciencia»¹⁵⁷.

Además, en la objeción fiscal coexisten diversas causas, la oposición a la política de gobierno o el destino del gasto por razones morales suele ser la principal, mas no única forma de recaudar, los mecanismos coactivos previstos en la legislación vistos como penas administrativas, el sentimiento de insatisfacción en la prestación de servicios públicos, o la resistencia civil a asumir los efectos económicos de los tributos, tales como traslación, incidencia, percepción, percusión; así como, la percepción del ciudadano de las alteraciones que en el mercado producen las reformas fiscales, podrían motivar una objeción de conciencia fiscal.

Frente a estas posibilidades, más allá de las argüidas críticas a la jurisprudencia¹⁵⁸, queda claro que en forma general existe un derecho de objeción de conciencia, que no es un derecho fundamental, pues tutela precisamente un derecho a ser declarado exento de un deber general, que en forma concreta se trata del deber de prestación de servicio militar. Ahora bien; más allá de la motivación que tuviese el objetor fiscal, este derecho a ser declarado

¹⁵⁶ Vid. Sentencia de la Audiencia Territorial de Zaragoza de 9 de enero de 1988; sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 29 de mayo de 1989; Auto del Tribunal Constitucional de 28 de junio de 1990, y Auto del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 1993.

¹⁵⁷ Vid. OLMOS ORTEGA M. E. Y PUCHADES NAVARRO M.: óp. cit. p. 117, en nota 30.

¹⁵⁸ «Se echa de menos una conclusión más rotunda por parte del T.C., no porque la solución a la llega sea incorrecta, sino porque le falta la idea de que permite cerrarlo o rematar completamente la argumentación». ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN J.: *La objeción de conciencia fiscal: a propósito del auto del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 1993*, en Revista Crónica Tributaria N° 68, Madrid, 1993, p. 101.

exento de un deber general, no puede hacerse extensivo al deber de contribución al gasto público, por razones de conciencia, aun si el argumento jurídico sea la extensión de la libertad ideológica contemplado en el artículo 16 de la Constitución de España.

Considerando los argumentos expuestos por el Tribunal en la ya referenciada jurisprudencia¹⁵⁹, se desprende que «no cabe apartarse en la libertad ideológica reconocida en la Constitución española para pretender con base en ese derecho, que se reconozca una excepción al cumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos». Así, los motivos ideológico o de conciencia no sólo ya non insuficientes para que se reconozcan excepciones al deber general de contribuir, sino que, impiden que cada contribuyente disponga de parte de la deuda tributaria. Corresponde al ciudadano elegir a unos representantes y a éstos, elaborar y aprobar las normas —entre ellas los Presupuestos Generales del Estado—, sin que pueda escaparse ni éstos ni aquéllos de los deberes en ellas contenidas por razón de su ideología¹⁶⁰.

Consecuentemente, se puede afirmar con solvencia que si bien *no existe el derecho a objeción de conciencia fiscal*, existe un deber de contribución que elevado a la categoría de deber constitucional encuentra al menos en los principios tributarios de capacidad económica, igualdad y progresividad, una garantía de contribución justa; de tal forma que la vinculación del ciudadano una vez configurado el deber en la ley, y producido el hecho generador, sí se encuentra revestida de garantías que paralelamente a los «derechos fundamentales», si bien en ningún caso podrán proponer objeción a su cumplimiento, tendrá como fundamento una capacidad contributiva concreta y un límite asociado a un impedimento de confiscación.

Sobre la jerarquización a rango constitucional del deber de tributar, en la STC 50/1995¹⁶¹ el Tribunal Constitucional afirmó que esta elevación «se encuentra en los

¹⁵⁹ Vid. STC 160/1987 F.J. 3 «...ni siquiera al amparo del de libertad ideológica o de conciencia (art. 16 C.E.) que, por sí mismo, no sería suficiente para liberar a los ciudadanos de deberes constitucionales o «subconstitucionales» por motivos de conciencia, con el riesgo anejo de relativizar los mandatos jurídicos. Es justamente su naturaleza excepcional -derecho a una exención de norma general, a un deber constitucional».

¹⁶⁰ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN J.: óp. cit. p. 102.

¹⁶¹ STC 50/1995, de 23 de febrero de 1995 (BOE núm. 77 de 31 de marzo de 1995) Recurso de amparo núm. 709/91 STC 50/1995. «De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta (STC 119/1984). Aquí está la justificación profunda de tal obligación y también la antijuridicidad material del delito fiscal y de la infracción correlativa. El incumplimiento de ese deber constitucional se llama defraudación. «La lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos y singularmente al legislador y

principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo (art. 31 C.E.) y lleva consigo la necesidad de impedir «una distribución injusta de la carga fiscal, ya que lo que unos no pagan debiendo pagar lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar».

Ello genera entonces una *relación jurídica* entre ciudadanos contribuyentes y Estado; se puede decir que *no* se trata de una subordinación como manifestación de poder tributario ilimitado con imposición de cargas tributarias desmedidas, sino más bien de una situación que más allá del genérico sometimiento a la Constitución, se manifiesta en un *status subjectionis* por el que la Administración tributaria ha de ejecutar sus facultades para garantizar el cumplimiento de las obligaciones y por el que, el ciudadano contribuyente, está obligado a colaborar con la actividad de dicha Administración, así podría afirmarse que nos encontramos además ante un deber que siendo de subordinación, no lo es dentro de una relación de poder; se trata más bien de una sujeción al ordenamiento jurídico específica y particular, matizada y limitada por la misma norma constitucional.

3.2. El deber de contribuir como deber de subordinación

Con apoyo de la doctrina clásica¹⁶² se ha procurado en primer lugar precisar el significado jurídico de los deberes como relaciones concretas de «sujeción»; y, con énfasis en doctrina especializada me he propuesto deducir las consecuencias específicas de la configuración del deber de contribuir en sentido amplio como «deber constitucional» con eficacia jurídica.

Retomando la primera precisión, cabe señalar que los deberes jurídicos en estricto sentido formal y material, deben contemplar sanciones que se apliquen en caso de incumpliendo; sin embargo, cuando se trata del deber de contribuir al gasto público, la Constitución al formular la existencia de esta conducta, no contempla al propio tiempo la

a los órganos de la Administración tributaria» (STC 76/1990), en la cual el papel del Juez cobra una singular transcendencia como garante del equilibrio de los derechos individuales y de las potestades de la Hacienda pública, a la luz del mandato constitucional más arriba invocado».

¹⁶² En este punto se hace especial mención a la doctrina de Kelsen y Varela que ha sido referenciada con anterioridad.

existencia de sanciones para la conducta contraria; de manera que no podría desde la perspectiva clásica, afirmar que el *deber constitucional de contribución*, sea un deber, o un conjunto de deberes en estricto sentido jurídico.

Ahora bien, respecto a los deberes constitucionales que no contemplan una sanción, nos encontramos pues, ante conductas que se consideran exigibles por razones de orden metajurídico o incluso moral; y ese parecería ser el caso del referido deber, pues no refiere penalización contra el legislador hacedor de la ley fiscal en caso de omisión, así como tampoco comporta sanciones en forma directa desde la Constitución hacia el ciudadano contribuyente; no puede considerarse aquí a las sanciones en caso de incumpliendo de las obligaciones tributarias específicas, pues estas son parte de ley específica, en hechos generadores efectivamente verificados.

Desde la visión clásica, las normas que conforman dicho deber han sido interpretadas como un conjunto de directivas a los poderes públicos para que estos impongan las sanciones que hagan eficaz esa exigencia metajurídica de conductas privadas¹⁶³ a través de la ley tributaria.

Rechazo esta posición, pues el deber de contribución no es un «elemento jurídico irrelevante» de la Constitución; por el contrario, es el principal instituto jurídico del Derecho financiero; y, pese a que no contempla sanciones expresas en caso de incumplimiento, configura límites concretos y por tanto consecuencias jurídicas producto precisamente de su configuración constitucional, en caso de que el legislador, a quien el mandato está dirigido, incurra en arbitrariedades. Por lo tanto, más allá de la rigurosidad que desde la teoría general del Derecho se atribuya a los deberes en estricto sentido, no puede pasarse por alto, que ha sido voluntad del constituyente, configurarlo como tal.

Aclarada mi posición frente a la primera precisión, cabe señalar que si bien en amplio —no estricto— sentido jurídico, la carencia de una sanción no impide su configuración como deber; se pretende entonces analizar ¿qué tipo de deber?, es éste de orden constitucional; para tal efecto, retomaré el estudio desde las posiciones teóricas que miran al deber de contribución como un deber constitucional «autónomo» no correlativo de derecho fundamentales¹⁶⁴.

¹⁶³ Cfr. VARELA S.: óp. cit., pp. 86-87.

¹⁶⁴ RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...* óp. cit., p. 9. Se recomienda consultar además ESCRIBANO F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir*, 2da

Así, sustancialmente diferente es la estructura del resto de los preceptos constitucionales que incluyen la idea de deber, —y muy distinta la función que esa idea ocupa en ellos— del deber impuesto en el artículo 31.1 en el que se dan dos condiciones estrechamente relacionadas entre sí, «la de ser deber por así decirlo autónomo, no simple consecuencia directa de derechos o institutos que la Constitución garantiza, o de potestades que atribuye; y la de pesar por igual en todos los ciudadanos», los que han de tomarse en consideración «para construir la noción de deberes constitucionales e identificar las normas que los consagran como normas que configuran el estatus básico de ciudadanos, o más generalmente, de todos los sujetos a la jurisdicción del Estado y cuyos destinatario son, en consecuencia, todos los sometidos al poder, simplemente por serlo, no por ser titulares de derechos cuyos límites intrínsecos y extrínsecos, generan deberes u obligaciones»¹⁶⁵.

Ahora bien, importantes secciones de la doctrina sostuvieron con vehemencia que el deber de contribución es una de las manifestaciones más puras del poder del Estado que conmina al ciudadano al pago de tributos a través de la coacción, en esa línea se han pronunciado en su mayoría los tratadistas alemanes que han esbozado teoría financiera desde el Derecho administrativo.

En este punto he de remitirme a ESCRIBANO¹⁶⁶, quien aportó significativamente a la discusión teórica contemporánea sobre la naturaleza de este instituto jurídico; parte de su obra destaca —sin adherirse—, lo más relevante de la posición de administrativistas alemanes e italianos¹⁶⁷, por la que, el referido deber habría de ser visto desde el Derecho administrativo

ed., versión corregida y aumenta de la Academia Internacional de Derecho Tributario, Lima, Griely, 2009, pp. 27-881; CASALTA NABAIS J.: *El deber fundamental de pagar impuestos*, en Revista de Hacienda Local, Vol. 28, N° 84, Editoriales de Derecho Reunidas EDESA, 1998, pp. 517-543; y, FERNÁNDEZ SEGADO F.: *El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, en Revista Vasca de Administración Pública N° 47, (I), 1997, pp. 79-91.

¹⁶⁵ Cfr. RUBIO LLORENTE F.: *Los deberes constitucionales...*, óp. cit., p. 20.

¹⁶⁶ ESCRIBANO F.: *La configuración jurídica del Deber de Contribuir*, Madrid, Civitas, 1988; la validez del criterio del autor se evidencia en el relanzamiento de su obra en una segunda edición con acogida en Sudamérica en la versión corregida y aumenta de la Academia Internacional de Derecho Tributario, Lima, Griely, 2009. El autor hace gran énfasis en la obra de OTTO MAYER a quien considera como uno de los principales tratadistas en elaborar doctrina administrativa financiera, con la consabida dificultad de remitirse al texto en castellano, lo hace a través de pasajes tomados de obras de la edición francesa de 1903, aunque referencia la versión en castellano de HEREDIA Y KROTOSCHIN, de editorial Argentina Depalma de 1982, dicho texto será el que se referencia en este estudio por la facilidad de acceder al a su contenido en versión castellana, sin que por ello dejemos de revisar la versión francesa.

¹⁶⁷ MAYER O.: *Le droit administratif allemand*, V. Gaird, Briere, París, I, 1903 y Deutsches Verwaltungsrecht, 2 Bände, Bd. 1, Leipzig, Verlag von Duncker & Humblot, 1895. (Título en español el Derecho Administrativo Alemán). La versión original de Deutsches Verwaltungsrecht está

como una relación de poder entre Estado y ciudadanos. Se destaca entre los argumentos referidos, aquel por el que «el deber general del sujeto de pagar impuestos es una fórmula desprovista de sentido y valor jurídico», en razón de que la Administración Pública exige al ciudadano los tributos necesarios para el cumplimiento de su fines, por lo que el deber patrimonial de pagar tributos configura una relación de poder entre Estado y administrados sujeta a libertades y restricciones propias de un modelo de administración predefinido.

En esa línea de pensamiento se identifica claramente una pretensión de imputación al deber de contribución de «contenido formal instrumental», relevando la naturaleza de un vínculo jurídico que siendo evidentemente financiero público en la determinación de la forma e instrumentos mediante los que el Estado establece y recauda los tributos a partir de los presupuestos del Estado de Derecho¹⁶⁸, propugna una concepción particular del ciudadano sujeto obligatoriamente a contribuir con un Estado a través de una relación de poder, producto de un vínculo jurídico propio de Derecho público.

ESCRIBANO¹⁶⁹ reconoce la evolución de los conceptos o mejor dicho la dirección que los estudios más importantes en materia tributaria han alcanzado, teniendo como punto de partida una directa oposición a las posiciones de OTTO MAYER¹⁷⁰ quien propugna la teoría de la relación de poder; como ejemplo se remite al análisis de juridicidad del fenómeno tributario efectuado por GIANNINI frente a la que considera una lectura sesgada del fundamento tributario de OTTO MAYER, aunque recogiendo asimismo la tendencia alemana que GERBER¹⁷¹ había ultimado en la elaboración de Derecho público junto a LABAND¹⁷² y JELLINEK¹⁷³.

disponible en: <http://www.deutschestextarchiv.de/book/view/mayer_verwaltungsrecht02_1896?p=9>. Visitado en diciembre 2014 y abril 2015.

¹⁶⁸ Cfr. ESCRIBANO F.: *La configuración jurídica del Deber de Contribuir*, Madrid, Civitas, 1988. p. 6, autor que reconoce la autoría de aquel argumento al tratadista GARELLI quien a su vez fue citado por GIANNINI, “*Profili storici della scienza del diritto amministrativo*, Studi Saresi”, 1940, ahora en *Quaderni Fiorentini per una storia del pensiero giuridico moderno* 2, Postilla, 1973. Adicionalmente ESCRIBANO se remite a las opiniones de GARELLI citado por GIANNINI quien señala a OTTO MAYER como el primero que en Alemania que construye un Derecho Administrativo sistemáticamente fundamentado en estos conceptos.

¹⁶⁹ Vid. ESCRIBANO F.: *La configuración jurídica del Deber de Contribuir*, Madrid, Civitas, 1988, pp 74-75.

¹⁷⁰ Vid. MAYER O.: *Deutsches Verwaltungsrecht*, Bd. 1, Leipzig, 1895.

¹⁷¹ Vid. GERBER: *Grundzüge des Deutschen Staatsrechts*, (Principios del derecho constitucional alemán 1865); se puede encontrar una versión en italiano de su obra *Diritto Pubblico*, Milán, 1981.

¹⁷² Vid. LABAND P.: *Le Droit Public de l'Empire Allemand*, París, 1900 (t. I), 1901 (t. II), 1902 (t. III), 1903 (t. IV y V) y 1904 (t. VI). (El imperio del Derecho público alemán).

¹⁷³ Vid. JELLINEK G.: *Allgemeine Staatslehre*, 3ra ed., impresión de 1960. (Teoría General del Estado).

Se consideran relevantes todos estos criterios administrativistas aunque no se esté de acuerdo con sus postulados fundamentales, puesto que su intención es la de darle al deber de contribuir un tratamiento jurídico especial, en el sentido ya fijado del Derecho administrativo¹⁷⁴ que es precisamente la rama del Derecho que regula el ejercicio de las facultades de la Administración Pública, —tributaria en el caso que nos ocupa—; es decir, un intento de aplicación del método de esta rama jurídica a este conjunto de normas financieras, por el cual el vínculo jurídico entre el Fisco en calidad de persona moral en cierta forma distinta del Estado y el contribuyente como sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria es el resultado del ejercicio del poder estatal¹⁷⁵. Tanto MAYER como ESCRIBANO quien lo trae a mención aclaran que el ejercicio de este *deber de contribuir* está matizado por reglas propias del Derecho, por ende con el Estado de Derecho.

Ahora bien al tratarse de un deber elevado a rango de norma constitucional, los preceptos que enuncia tiene como destinatario inmediato al legislador, quien a través de la ley configurará obligaciones exigibles para sus destinatarios últimos, es decir los ciudadanos contribuyentes; de tal forma que este deber no tiene «otro contenido que el que el legislador quiera darle, pero no respecto de todos los deberes goza el legislador de la misma libertad de configuración, en pura hipótesis, podría éste dispensar a todos del pago de impuestos, en sentido contrario, disfruta de una amplia libertad para imponer coactivamente el cumplimiento de la mayor parte de esos deberes, siempre que respete los límites que la Constitución impone a su contenido posible»¹⁷⁶.

Por otro lado, «aunque el deber del ciudadano hacia el Estado pueda contemplarse como una supremacía de este hacia aquel, ello sólo sería una visión parcial donde se excepcionan las propias obligaciones del Estado dimanantes, correlativas, o insertas en ese mismo deber para con el contribuyente. Dicho de otra forma; si el art. 133.1 determina *quién* establece los tributos constitucionalmente, el art. 31.1 dirá cómo se establecen los tributos constitucionalmente. Esto último implicará unos derechos subjetivos a favor del Estado y

¹⁷⁴ Vid. ESCRIBANO F.: *La configuración jurídica del Deber de Contribuir*, Madrid, Civitas, 1988, pp. 74-75.

¹⁷⁵ Para el autor dicho ejercicio de poder se ejecuta en este tipo de Estado para conminar a los contribuyentes al pago de prestaciones pecuniarias en razón de la fuerza y la coacción.

¹⁷⁶ Cfr. RUBIO LLORENTE F.: *Los deberes constitucionales*, óp. cit., p. 21.

otros derechos subjetivos a favor de los contribuyentes. Concretamente respecto de este último, un *status* constitucional tributario¹⁷⁷.

Con estas afirmaciones que traje a mención pretendo evidenciar que ya en la doctrina contemporánea española existe un reconocimiento, —aunque bastante sencillo, muy importante— de «derechos subjetivos» de los contribuyentes, derechos distintos de los «fundamentales» a los que se accede en calidad de ciudadano, cuando el Estado hace efectivas ciertas asignaciones del gasto público, a estos *derechos subjetivos* me referiré más adelante con particular énfasis cuando aborde el tema de los principios que informan el deber de contribuir al gasto público.

Concretamente sobre el *status subjectionis* el Tribunal Constitucional español en la STC 195/1994 F.J. 3¹⁷⁸ al tenor de la doctrina establecida previamente en la STC 76/1990 F.J. 3; manifestó que «habida cuenta de la especial situación de sujeción que supone la configuración de la relación tributaria, las potestades de que goza la Administración tributaria y las que integran un estatuto del contribuyente configurado por deberes y derechos, debe poseer unos niveles de certeza normativa que contrapesen las limitaciones legales al ejercicio del derechos individuales que la Constitución autoriza»; es decir seguridad jurídica, lo cual extrapola la relación aparentemente de poder hacía una relación evidentemente de Derecho.

De acuerdo con RODRÍGUEZ BEREJO, parece desprenderse de esta doctrina que para el Tribunal Constitucional «del deber de contribuir del artículo 31.1 CE nacería para los ciudadanos un «status subjectionis» con la Administración tributaria que les vincula a estar o soportar las situaciones pasivas de sometimiento al ejercicio por aquella de las potestades administrativas específicas en materia tributaria en orden a la efectividad del cumplimiento por los ciudadanos del deber constitucional de contribuir»¹⁷⁹.

¹⁷⁷ Vid. YEBRA MARTUL-ORTEGA P.: *Contribuyentes u obligados...*, óp. cit., pp. 387-388. El mismo criterio es aplicable a la Constitución de Ecuador, respecto a los derechos fundamentales a los que se suele relacionar a deber de contribuir al gasto público, es importante tener en cuenta que a través de las erogaciones públicas, el Estado garantiza varios de ellos, por ejemplo salud, educación, vivienda, etc., en el contexto constitucional ecuatoriano, los derechos fundamentales se relacionan los objetivos del Plan Nacional del Buen Vivir por ello es que hay que remitirse tanto ese instrumento como los artículos 285 y 286 relativos a la planificación financiera y destino del recurso público que básicamente propugnan.

¹⁷⁸ Cuestión de inconstitucionalidad 2.664-1992, y 2.871-1992 (acumuladas). En relación con los arts. 111.3 y 128.5 de la Ley General Tributaria (Ley 230/1963, de 28 de diciembre) en la redacción dada a los mismos por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992 (Ley 31/1991, de 30 de diciembre), por su pretendida contradicción de los arts. 18, apartados 1 y 4 y 134 CE.

¹⁷⁹ RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...* óp. cit., p. 15.

Aun cuando cierta parte de la doctrina afirma que en un Estado social y democrático de Derecho como lo es el caso español, —adiciono yo, también en un Estado Constitucional de derechos como se estatuye el Ecuador—, «todo lo que suene a relación de poder cae mal, del mismo modo todo lo que suena a relación jurídica, es bien visto»¹⁸⁰; dicho de una manera más formal, todo lo que devenga de una relación de poder será naturalmente rechazado, mientras que toda obligación que devenga de una relación jurídica será más fácilmente admitida por los obligados.

En cuanto a la relación jurídica tributaria, no cabe duda entonces de que aquella se configura como una relación de derecho y no una relación de poder en sí misma, puesto que la relación especial de sujeción que se fundamentaría al tenor de lo expresado en la STC 76/1990 en la existencia de un deber jurídico general del ciudadano al poder tributario del Estado, dada la condición de éste como «potentior persona» y la situación de supremacía en que el Estado se encuentra¹⁸¹ se sujeta a su vez a límites constitucionales orientados hacia la justicia impositiva, por lo que la sujeción es tal en razón de una previa aptitud contributiva del obligado.

RODRÍGUEZ BEREJO afirma que la construcción dogmática en que descansa la doctrina de estas sentencias rompe con la dogmática tradicional¹⁸² y parece devolver la relación jurídica tributaria que une a los particulares con la Administración a una periclitada concepción autoritaria del tributo como una relación de poder derivada del sometimiento o sujeción general del Estado de la escuela alemana de Derecho público¹⁸³; lo cual no como es propio del Estado democrático de Derecho¹⁸⁴.

¹⁸⁰ YEBRA MARTUL-ORTEGA P.: *Contribuyentes u obligados...*, óp. cit., p. 385.

¹⁸¹ RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...* óp. cit., p. 15.

¹⁸² Doctrina científica de la primera mitad del siglo XX de GIANNINI, NAWIASKY, HENSEL, BLUMENSTEIN Y JARACH. Vid. GIANNINI A.D.: óp. cit.; BLUMENSTEIN E.: *Sistema di Diritto delle Imposte*. Traducción italiana de FRANCESCO FORTE, Giuffré, Milano, 1954. HENSEL A.: *Steuerrecht*, traducción italiana de JARACH D.: «Diritto tributario», Giuffré, Milano, 1956. NAWIASKY H.: *Steuerrechtliche Grundfragen*, Traducción al español de RAMALLO MASSANET J.: «Cuestiones fundamentales de Derecho tributario», Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1982.

¹⁸³ La doctrina más relevante en esta línea de pensamiento ha sido la de C.F. VON GERBER quien prácticamente sentó las bases de la delimitación científica del Derecho público, se recomienda revisar *Grundzüge des Deutschen Staatsrechts*, (Principios del derecho constitucional alemán 1865); se puede encontrar una versión en italiano de su obra *Diritto Pubblico*, Milán, 1981. Se destaca los trabajos MAYER y más recientemente SCHNEIDER: *Das Abgabengewaltverhältnis. Grundzüge eines materiellen Teils*, Tübingen, Mohr, 1918.

¹⁸⁴ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...* óp. cit., pp. 15-16.

Para comprender este argumento, es preciso tener claro que de acuerdo con la teoría de la relación de poder, «el deber general del sujeto de pagar impuestos es una fórmula desprovista de sentido y de valor»¹⁸⁵; afirmación entendida en el contexto de concepción autoritaria del impuesto y del poder tributario; así, para MAYER «el tributo es una manifestación del sometimiento del particular al poder del Estado, en el que se manifiesta la supremacía del ente público»; así, «el tributo se debe porque el Estado, en virtud de su supremacía, puede imponer su voluntad a todos los que se encuentran dentro de la esfera de la acción de su poder»¹⁸⁶.

Este criterio de profunda complejidad, se aleja sustancialmente de premisas propias del Estado de Derecho, tales como la existencia de un deber jurídico configurado en la medida de la capacidad contributiva; así como de la visión contemporánea del Estado Constitucional, en el que predominan los principios de justicia y equidad; si bien la doctrina tributaria ha superado la teorías causalistas del impuesto¹⁸⁷, es claro que entre contribuyente y Estado, existe una relación jurídica que genera tanto derechos como obligaciones para ambas partes; por lo que no cabe en nuestras formas estatales concebir, al menos desde la teoría, una relación de poder o supremacía del Estado frente al contribuyente.

Se une a la discusión teórica contemporánea, una posición rehabilitadora de MAYER, en la investigación de HERRERA MOLINA¹⁸⁸, quien pretende destacar las partes positivas de su construcción dogmática sobre la *relación jurídico tributaria como una la relación de*

¹⁸⁵ El texto entre viñetas es cita en español de MAYER O.: *Deutsches Verwaltungsrecht*, óp. cit. s/p. en RODRÍGUEZ BEREIJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...* óp. cit., p. 16.

¹⁸⁶ «En la dogmática del Derecho Público de finales de siglo XIX el deber tributario se fundaba en la existencia de una situación jurídica de sujeción general que ligaba al individuo con el Estado y en virtud de la cual estaba obligado a obedecer y cumplir las pretensiones de la Administración financiera. El estado era el verdadero fundamento del ordenamiento jurídico y la Ley tributaria era ejercicio de potestad originaria del Estado». RODRÍGUEZ BEREIJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...* óp. cit., p. 16.

¹⁸⁷ Se ha sostenido que un impuesto es justo, en la medida en que se debe a una *causa eficiente* establecida por la autoridad competente, una *causa final* por la que es requerido financieramente para el bien común; una *causa material*, por la que el impuesto se establece sobre la base de realidades económicas que indican una capacidad de pago determinada; y por su *causa formal* por la que la distribución de las cargas del tributo se hace en proporción a la capacidad respectiva de pagarlo. Teoría que de acuerdo con PÉREZ DE AYALA su germen está en SANTO TOMAS DE AQUINO y culmina en la obra de FRANCISCO SUÁREZ. Vid. PÉREZ DE AYALA J. L.: *Algunos problemas interpretativos del artículo 31.1 de la Constitución Española en un contexto jurisprudencial*, óp. cit., pp.13-14.

¹⁸⁸ HERRERA MOLINA P.: “¿Rehabilitar a OTTO MAYER? Paradojas en el tránsito de la relación jurídica a la relación de poder”, en *I Jornada metodológica "JAIME GARCÍA AÑOVEROS" sobre la Metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, DOC. N° 11/02.

poder; nos recuerda que la breve reflexión de MAYER sobre la materia tributaria consideraba dentro de dicho esquema conceptual la relación jurídico tributaria como parte del Derecho administrativo, nos recuerda a su vez que esta teoría encuentra un profundo y detallado desarrollo en un trabajo posterior de FRANZ SCHNEIDER¹⁸⁹, para quien la «obligación» y la «relación de poder» constituyen dos modalidades de relación jurídica que se presentan tanto en el Derecho civil como en el Derecho administrativo; en su opinión, la diferencia radica en que las «obligaciones» expresan un vínculo a realizar determinada prestación frente a otra persona, mientras que la «relación de poder» implica un poder abstracto que puede hacer surgir obligaciones; es decir, lo que hoy denominaríamos una *potestad*¹⁹⁰; es decir el poder tributario para crear tributos y por ende las obligaciones tributarias que configure la ley fiscal respectiva.

Concluye HERRERA MOLINA que la construcción de MAYER se centra en el análisis del poder tributario (*Finanzgewalt*), cuyo ejercicio puede dar lugar a relaciones de poder; no obstante dice, debe retenerse que para el autor alemán el hecho imponible y los elementos cuantitativos del tributo han de estar fijados por la ley; sin embargo, la construcción del profesor alemán consigue un interesante equilibrio entre las exigencias de la justicia —en su doble vertiente de igualdad y equidad— y las garantías del Estado de Derecho¹⁹¹, sin que hubiese llegado a desarrollar doctrina tributaria pura; mas, dentro de la línea positivista revela cierta verdad en cuanto al *status subjectionis* previamente mencionado.

No existe pues en Derecho tributario una relación de poder¹⁹², ni aun en el cumplimiento de los contribuyentes de las obligaciones formales configuradas en la ley fiscal por el legislador, ya que si bien existe un mandato con carácter de obligatoriedad, el despliegue de las potestades de la Administración se da dentro de los límites que la misma

¹⁸⁹ Vid. SCHNEIDER F.: *Das Abgabengewaltverhältnis, Grundzüge eines materiellen Teils*, Tübingen, Mohr, 1918.

¹⁹⁰ *Ibíd.*, p. 130 con referencia al trabajo de MAYER ya citado; así como a SCHNEIDER F.: *Das Abgabengewaltverhältnis. Grundzüge eines materiellen Teils*, Tübingen, Mohr, 1918.

¹⁹¹ HERRERA MOLINA P.: ¿Rehabilitar a OTTO MAYER?... óp. cit., p. 134.

¹⁹² «El hecho es que más allá de que el Estado pueda ejercer ‘derechos de supremacía’ que generaría desde la doctrina de Derecho público alemán la obligación general de obedecer», tal como el autor señala el valor jurídico de estas premisas hoy en día, al menos en un Estado de Derecho ‘nulo’; es así que la concepción de un «estado de libertad restringida en el cual el afectado se tiene que ajustar a lo que exija el fin de la Administración Pública» —defendida por MAYER— ha sido unánimemente criticada por la doctrina tributarista». Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...* óp. cit., p. 17.

ley configura, lo cual es una característica *sine quanon* del Estado de Derecho, que también se encuentra presente en el Estado Constitucional.

Por tanto esa mayor fuerza, la supremacía que caracteriza al Estado como *potentior persona* no se exterioriza en una especial relación de poder con los contribuyentes, sino que ese poder se manifiesta solamente en la selección y creación de normas que contienen un supuesto de hecho impositivo a través de la función legislativa¹⁹³.

Desde un punto de vista más general lleva implícita «la posibilidad de basar en la existencia de un deber constitucional, la limitación de un derecho del mismo género»¹⁹⁴; se entendería entonces que la limitación al deber, se funda en la existencia de un derecho, que al ser referido como del mismo género, sería un derecho subjetivo reconocido constitucionalmente a contribuir dentro de ciertos límites, que para el caso de las Constituciones española o italiana, es claro se refiere a la contribución en la medida de la capacidad económica o contributiva, según el caso; no así en la Constitución de Ecuador, que no contiene alusión tácita o expresa tanto al «deber de contribuir» como al derecho.

Si bien, no se niega que el ciudadano contribuyente tenga obligaciones y responsabilidades para con la Administración, el *status subjectionis*, se concreta en deberes de colaboración para con esta, tanto en el cumplimiento de las obligaciones formales contenidas en la ley, como en el otorgamiento de facilidades y la cooperación con la Administración en ejercicio de sus funciones.

Por lo tanto, ni siquiera la posición jurídica del contribuyente respecto del cumplimiento de los deberes formales que acompañan a la aplicación concreta de los tributos que surgen del despliegue por la Administración de las distintas potestades, (poderes-deberes) conferidas por la ley mediante los diversos procedimientos administrativos tributarios en los cuales se ponen de manifiesto la posición de superioridad o supremacía de la Administración en el ejercicio de sus potestades y la correlativa situación de sujeción o sometimiento a ellas del contribuyente, *es reconducible al esquema de la relación de poder o de sujeción*¹⁹⁵.

¹⁹³ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...* óp. cit., p. 18.

¹⁹⁴ Vid. RUBIO LLORENTE F.: *Los deberes constitucionales*, óp. cit., p. 48.

¹⁹⁵ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...* óp. cit., p. 18. En énfasis es añadido.

Para ir cerrando este análisis considero oportuno remitirme a HENSEL quien sostiene que «si bien en las relaciones administrativas tributarias la contraposición entre autoridad y súbditos es más acentuada que la relación obligatoria impositiva basada en la igualdad del ordenamiento jurídico; sin embargo, no corresponde a la concepción del Estado de Derecho denominar a esa relación de obligaciones del Derecho administrativo «relación de poder»; porque también las relaciones tributarias del Derecho administrativo están reguladas conforme a los principios del Estado de Derecho»¹⁹⁶; es así que los principios de legalidad y seguridad jurídica, característicos de este modelo estatal, consolidan relaciones jurídicas entre Estado y ciudadanos administrados; no así, situaciones de sumisión al imperio Estatal.

Ni aun la Administración tributaria como ente autónomo en calidad de persona moral —Fisco— puede actuar discrecionalmente, actúa por interés del Estado, aplicando un ordenamiento jurídico al cual está a su vez sujeto el ejercicio de sus facultades y encuentra sus límites en la propia Constitución; dicho todo esto, solo queda describir cómo se formula constitucionalmente dentro de este marco de certeza y seguridad jurídica.

Se había dicho que la ausencia de sanción en la configuración de este precepto no representa merma alguna a su condición como deber jurídico en sentido formal; por lo tanto, así como el artículo 31.1 de la Constitución de España no determina sanción en caso de incumplimiento, así también opera el artículo 83.15 de la Constitución de Ecuador, que pese a conminar directamente a los ciudadanos al «pago de los tributos establecidos en la ley», no determina sanciones ni para el legislador en caso de no proceder con el desarrollo legislativo necesario para configurar obligaciones tributarias, ni para el contribuyente en caso de «no pago»; ahora bien, en ambos sistemas jurídicos se faculta al mismo legislador que tiene el poder para crear y modificar tributos, para establecer un régimen coactivo y sancionador que garantice forzosamente el cumplimiento de los contribuyentes cuando aquellos rehúyan de sus obligaciones tributarias y los deberes concretos establecidos en la ley fiscal, mecanismos coactivos que deberán establecerse dentro de los límites que la propia norma fundamental determina.

Ahora bien; este régimen sancionador y coactivo que forma parte del vínculo jurídico impositivo, conocido en la doctrina como *status subjectionis*, lleva implícito una «relación

¹⁹⁶ Vid. HENSEL, óp. cit., la cita corresponde a RODRÍGUEZ BEREJO A.: óp. cit., p. 18.

de poder»; si bien no absoluta, especial; esta como ya se ha dicho, ha sido solventemente descrita en el Derecho alemán y aun cuando ha sido fuertemente rebatida por la doctrina contemporánea, a efectos de la presente investigación destaca como nota característica de esta doctrina, aquella parte de la teoría, por la que, esta relación especial de sujeción, puede hacer que se entre de «manera análoga» a adquirir «la condición de súbdito»¹⁹⁷.

Aunque cierto sector —limitado— de la doctrina española, ha evocado a la relación de poder como un status vigente en la doctrina constitucional española a partir de la sentencia 76/1990¹⁹⁸, a la que en palabras de algunos autores se acusado de «subordinar los derechos fundamentales a la finalidad recaudatoria, llegando a afirmar que constituye «un intento de legitimar el autoritarismo fiscal»...»¹⁹⁹; así también, con firmeza se ha afirmado, y así lo hemos dicho, no existe tal relación de poder, al menos no en el marco constitucional español, por lo que los teóricos se ha decantado por pronunciar severas críticas a esta doctrina del Tribunal Constitucional²⁰⁰; y en este punto, los criterios son prácticamente unánimes, aunque existen salvadas excepciones.

Por ejemplo, PALAO TABOADA señaló que si bien no comparte la radical crítica a la doctrina del Tribunal Constitucional en la referida sentencia, particularmente a la de SÁNCHEZ SERRANO, —quien alude que del contenido de dicha sentencia se desprende que el contribuyente español es un súbdito fiscal a los ojos del referido Tribunal—, afirma que, «sí considera que el dogma de la relación de poder sobre todo en su aspecto de status de contribuyente como situación permanente, rebrota en cierto modo en el Derecho tributario

¹⁹⁷ Sobre la condición de súbdito que se adquiere de manera análoga se puede revisar PALAO TABOADA C.: *La posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria*, óp., cit., p. 49.

¹⁹⁸ Vid. SÁNCHEZ SERRANO L.: “Los españoles, ¿súbditos fiscales?” (I) y (II), en *Impuestos*, t. I, 1992, pp. 236-249 y 250-264.

¹⁹⁹ Confrontación y comentarios de PALAO TABOADA en relación al criterio de SÁNCHEZ SERRANO, en PALAO TABOADA C.: “La posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria”, óp. cit., p. 50.

²⁰⁰ GARCÍA AÑOVEROS J.: *Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales*, óp. cit., pp. 213, 218-226; CASADO OLLERO G.: “Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario”, en *Estudios de Derecho Tributario en Memoria de CARMEN BOLLO AROCENA*, Bilbao, Universidad del País Vasco, 1993, pp. 152-154; RAMALLO MASSANET J.: “Los privilegios de la Hacienda Pública en los intereses moratorios y procesales”, en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor CALVO ORTEGA*, t. I, Valladolid, Lex Nova, 2005, pp. 383-389. Se recomienda revisar además de FERREIRO LAPATZA J. J.: *El estatuto del contribuyente*, Revista Española de Derecho Financiero N° 88, Civitas. 1995, pp. 643 y ss.; y, *Estatuto del contribuyente o Estatuto de la Administración*, Revista Quincena Fiscal N°10, 1997, pp. 9 y ss.

de nuestros días manifestándose en la tendencia de establecer vínculos duraderos con los contribuyentes»²⁰¹.

Si bien el vínculo tributario puede ser visto como una «relación de poder» que se configura de acuerdo con ciertas posiciones de la doctrina como un status permanente de subordinación a los mandatos de la Administración; los argumentos que dan sustento a estas teorías, parecen ser insuficientes en el marco del Estado de Derecho y sus principios; por tal motivo, esta teoría ha ido cayendo en desuso en investigaciones contemporáneas y se considera superada en España, pese a haberse identificado ciertos matices —preocupantes— de ella en dicha jurisprudencia.

Por otro lado, muy diferente es la realidad que se afronta en el constitucionalismo contemporáneo de Ecuador, que en lugar de configurar expresamente un deber de contribución al gasto público en la medida de la capacidad económica²⁰², ha constitucionalizado la obligación específica de «cooperar con el Estado y pagar los tributos establecidos en la ley»²⁰³. Por lo tanto, lo que para España es un deber fundamental, enmarcado dentro de los límites propios de un sistema tributario justo; para Ecuador, resulta ser un «deber implícito» en el artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador que establece el principio de legalidad para la creación, modificación y extinción de tributos, atribuyendo tal facultad al legislador.

Lo afirmado en la doctrina sobre el ciudadano español como súbdito fiscal, puede rebatirse si se examina la jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional con posterioridad a la sentencia criticada²⁰⁴, sobre todo si tiene en cuenta que los límites del legislador no son otros que los que la propia Constitución establece en el artículo 31.1; así, tanto la capacidad económica como principio informador del sistema tributario, como los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, protegen al contribuyente de posibles excesos que pudiese cometer el legislador en el ejercicio de su mandato de

²⁰¹ Vid. PALAO TABOADA C.: “La posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria”..., *op. cit.*, p. 50.

²⁰² Sin seguir el ejemplo del constituyente español, como si lo hizo en lo relativo a otros derechos fundamentales.

²⁰³ En este punto el constituyente ecuatoriano se mantuvo fiel a su tradición tributaria que configuró desde 1830 un régimen fiscal y que ha constitucionalizado en similares términos una obligación concreta de pagar tributos.

²⁰⁴ A esta jurisprudencia haré alusión durante el desarrollo del capítulo tercero cuando se estudien los principios constitucionales que informen el deber de contribución al gasto público.

configuración del deber de contribución, protegiéndolo así, desde su raíz constitucional misma, de convertirse en un súbdito fiscal. Ahora bien, cabe preguntarse ¿está igualmente protegido el contribuyente ecuatoriano? O acaso, de la configuración del régimen tributario ecuatoriano se puede asumir que existe una condición de súbdito fiscal del ciudadano contribuyente.

Partiendo desde lo básico, el artículo 83.15 de la Constitución ecuatoriana de 2008, configura un el deber y responsabilidad de «cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social» y «pagar los tributos establecidos en la ley»; y aunque constan de un mismo numeral, parecerían ser dos deberes independientes; quedando así el deber y responsabilidad de pagar los tributos como un deber autónomo; es evidente que los ingresos tributarios son la principal fuente de financiamiento del gasto público, y son los objetivos de la política fiscal contenidos en el artículo 285, los que disponen se inviertan en el financiamiento de servicios y bienes públicos, así como en gastos de inversión; mas, no existe en el contexto constitucional un deber, que se encuentre configurado en la medida de la capacidad contributiva, al menos no textualmente y ese es el primer argumento para afirmar que en el Ecuador el contribuyente no se encuentra constitucionalmente protegido de una concepción política e ideológica de los tributos, que acabe en configurar una posición de súbdito fiscal, en lugar de contribuyente como parte de una relación jurídica equitativa.

Para argumentar apropiadamente esta idea es preciso recurrir a doctrina no jurídica, pues como principio constitucional, la suficiencia recaudatoria no existía como tal, y por tanto no había sido estudiada por los juristas, sino hasta que entrare en vigencia la Constitución de Ecuador de 2008.

Se ha dicho que la suficiencia del sistema tributario se «vincula a su capacidad de recaudar una magnitud de recursos adecuada para financiar el gasto público». También se afirma para lograr la suficiencia del sistema tributario se dispone de dos herramientas: «aumentar la capacidad recaudatoria y mejorar la eficiencia de la Administración

Tributaria»²⁰⁵; la primera herramienta compete a la política fiscal ya descrita²⁰⁶ y el segundo se relaciona con estrategias para disminuir los índices de evasión y elusión.

La teoría propuesta, se argumenta en el análisis tanto del texto como del contexto del artículo 300 de esta Constitución autodenominada de «derechos», que establece los principios del régimen tributario ecuatoriano, que si bien establece a los de progresividad y equidad, por otro lado, no alude ni aun en forma tácita, a los principios de *igualdad*, *capacidad contributiva* y *no confiscatoriedad*, —a mi juicio los más importantes para garantizar la justicia del sistema tributario—; estableciendo como principios rectores tanto a la *generalidad*, como a la *eficiencia* y *simplicidad administrativa*, teniendo como premisa fundamental en calidad de principio constitucional a la *suficiencia recaudatoria*.

Sobre el contexto de la norma precitada, en el Ecuador los poderes públicos afrontan un cambio de paradigma respecto al modelo de Estado vigente, ante este cambio la Administración tributaria ha visto «pertinente repensar el papel de los impuestos, no solo como elementos indispensables del bienestar, sino repensar y criticar la carga ideológica e histórica que tienen. En ese sentido desde la administración tributaria actual surge la propuesta de superar la visión de los tributos como imposición o carga fiscal para asumirlos como «contribución solidaria» [...] Para percibir a los impuestos como una contribución solidaria se necesita debatirse y poner en tela de duda la escala de valores de la civilización capitalista»²⁰⁷.

Se evidencia en este criterio institucional dos ideas que precisan análisis; en primer lugar, que la Administración tributaria en Ecuador, tiene una evidente posición ideológica contraria a lo que denomina la «escala de valores de las sociedades capitalistas», en las que los impuestos representan una «reducción de la ganancia privada y bienestar individual»; en segundo lugar, que para cumplir con los objetivos materiales que propugna esta nueva

²⁰⁵ Vid. SÁNCHEZ VECORENA J. L.: “Análisis de los efectos y estructura de nuevas figuras tributarias como alternativa y /o complemento para alcanzar la suficiencia recaudatoria en América Latina: la experiencia peruana”, en *Aspectos más destacados de las administraciones tributarias avanzadas*, Revista de Administración Tributaria, Lima, CIAT/AEAT/IEF, 2003, p. 23.

²⁰⁶ «El incremento de los ingresos tributarios se mantiene como un objetivo prioritario de las políticas fiscales de Latinoamérica. Es común la implementación de reformas tributarias como parte de paquetes económicos aplicados por nuevos gobernantes, o lo ya existentes, con el objetivo de lograr equilibrio fiscal y adaptar los Sistemas Tributarios a las tendencias de la modernidad». *Ibíd.* p. 41.

²⁰⁷ ANDINO M., MARX CARRASCO C. y ARTEAGA L. O.: *Servicio de Rentas Internas: repensando el nuevo modelo organizacional y de gestión*, en MARX CARRASCO C. y otros (edit.); en *Una Nueva Política Fiscal para el Buen vivir*, Quito, SRI, 2012, p. 389.

posición ideológica la Administración tributaria pretende a «romper dicha escala de valores para transformar la moral» de la sociedad ecuatoriana. Entendiéndose de acuerdo con esta posición que «la moral tributaria está inmersa en esta mercantilización de la vida y del ser humano. Siempre será costoso, en términos de bienestar, pagar impuestos. Por ende «duele» renunciar al bienestar individual (dinero) para aportar bienes al colectivo (solidaridad)»²⁰⁸.

Ahora bien, es evidente que la Administración tributaria, al ideologizar su rol como poder público²⁰⁹ e intentar conceptualizar el tributo, como una contribución solidaria, orientada al cumplimiento de los fines del buen vivir, está desnaturalizando tanto el deber jurídico de contribuir al gasto público, como a los tributos en sí mismos; pues además de ser instrumentos para la consecución de los fines de la política fiscal, bajo la nueva concepción de «ciudadanía fiscal» los tributos, y particularmente los impuestos, son vistos como una herramienta política de una nueva moral tributaria.

Por lo que no sorprende que la Administración tributaria en el Ecuador, tenga como misión institucional «la promoción y exigencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias en el marco de principios éticos y legales para asegurar una efectiva recaudación que fomente la cohesión social»²¹⁰; que se proyecta incluso, a recaudar suficientemente para posibilitar dichas metas.

Parecería ser que el ciudadano contribuyente en Ecuador, efectivamente se encuentra frente una relación de poder, donde el deber de pagar los tributos establecidos en la ley se fundamenta en la generalidad de la contribución a satisfacción de las necesidades fiscales, con un argumento social y el discurso evidentemente político del «buen vivir», que amparado en la «solidaridad» de la contribución pretende incluso cambiar la moral tributaria en el Ecuador.

El rol autoimpuesto de la Administración tributaria central el Ecuador, como entidad promotora de la recaudación tributaria, cuya misión es «exigir» el cumplimiento de las

²⁰⁸ ANDINO M., MARX CARRASCO C. y ARTEAGA L. O.: *Servicio de Rentas Internas...*, óp. cit., p. 389

²⁰⁹ «El Servicio de Rentas Internas es una entidad creada por ley, cuya misión es promover y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el marco de principios éticos y legales, para asegurar una efectiva recaudación que fomente la cohesión social». Servicio de Rentas Internas SRI, Código de Ética, Resolución No. NAC-DGERCGC12-00117 publicada en el Registro Oficial No. 672 de 29 de marzo de 2012, reformada mediante Resolución No. NAC-DGERCGC13-00178 publicada en el Registro Oficial No. 932 de 12 de abril de 2013. (Ver los considerandos)

²¹⁰ Vid. Servicio de Rentas Internas SRI, *Memoria Institucional 2007-2010*, Quito, SRI, 2010; y, Código de Ética óp. cit. 2002.

obligaciones tributarias, en el marco de «principios éticos y legales» que aseguren la efectiva recaudación de impuestos, para alcanzar la «consecución de sus objetivos» que no son otros que «los del buen vivir», ha hecho, que al Servicio de Rentas Internas no le baste con «ser la institución pública con los más altos estándares de eficiencia», sino que quiera «significarse como referente ético del resto de Instituciones del Estado»²¹¹.

Además de cuestionar los argumentos de las tesis expuestas por la Administración tributaria de Ecuador, se afirma, claro está en forma personal, que incorporar criterios éticos y relativos a la moral ciudadana, al régimen tributario, constituye un óbice, en el camino hacia la sistematización del régimen; mientras en otros sistemas jurídicos, se avanza sustancialmente, superando tesis acabadas como la del deber de contribución como un deber de subordinación al poder del Estado, en el Ecuador se potencian posiciones ideológicas extremas y se agrega carga política al contenido material de los tributos.

De esta forma se proyecta a mi juicio, una visión contemporánea de la teoría del súbdito fiscal, en la nueva figura de la «ciudadanía fiscal», como parte de un «pacto fiscal», que evoca teorías superadas del contrato social²¹², en el que se afirma «no se puede vivir bien si el resto vive mal», y por el que los impuestos no son un mero instrumento de financiar al Estado, y dónde los «impuestos se convierten en un patrimonio de todos»; por lo tanto, la Administración tributaria, se convierte en una entidad de vigilancia y control del pago de tributos²¹³.

Así, estos nuevos roles ideológicos, la incursión en discursos políticos de un organismo técnico de recaudación tributaria en el Ecuador, así como la difusa configuración de la obligación de pagar los tributos establecidos en la ley, que recoge la Constitución de la República del Ecuador, permiten utilizar a la solidaridad como principio general del buen vivir, y a la suficiencia recaudatoria del régimen tributario, como argumentos para —en términos de la propia Administración— «exigir» el pago de los tributos que sean necesarios para cumplir los objetivos del régimen de desarrollo, —premisas, a momento utópicas del buen vivir—; dejando cómodos y amplios espacios, para que el legislador, amplíe cada vez más los mecanismos y estrategias recaudatorias, pues como se evidencia del discurso oficial,

²¹¹ ANDINO M., MARX CARRASCO C., y ARTEAGA L. O.: óp. cit., p. 388.

²¹² Vid. RIVADENEIRA A. y MARX CARRASCO C.: “De la imposición al pacto: justicia y política fiscal”, en *Una nueva política fiscal...*, óp. cit., pp. 23-48.

²¹³ Cfr. ANDINO M., MARX CARRASCO C., y ARTEAGA L. O.: óp. cit., p. 393.

se requiere recaudación suficiente para garantizar el buen vivir, a la luz de una nueva moral tributaria.

3.3. Formulación constitucional del deber de contribución en el constitucionalismo contemporáneo

En el constitucionalismo contemporáneo la categoría de «deberes y derechos fundamentales» revisten particular importancia, la tendencia «garantista» de las Constituciones latinoamericanas de las dos últimas décadas así lo demuestran; anteriormente ya se había enunciado al deber de contribución al gasto público como un verdadero «deber fundamental» y sobre ello se retoma el análisis en esta parte de la investigación a partir de una concepción contemporánea sobre el rol de la Constitución en el ordenamiento jurídico.

Los deberes fundamentales, entendidos como «deberes constitucionales», sirven finalidades o intereses muy diversos; se diferencian así los de contribuir económicamente al sostenimiento de los gastos públicos, cuya naturaleza es pecuniaria y se materializan a través de una prestación patrimonial de orden público, de aquellos que se materializan a través de una prestación de orden personal, tales como los de defensa nacional a través del servicio militar obligatorio; en ambos ejemplos se propende al cumplimiento de los fines del Estado a través de medios diversos; la nota común entre las prestaciones patrimoniales y las personales, es que en ambas, por naturaleza de los fines previstos en la configuración jurídica del deber fundamental, tienen como destinatario directo al legislador, quien debe regular a través de la ley el cumplimiento efectivo de las obligaciones que de dichos deberes se derivan para los ciudadanos.

De acuerdo con CASALTA NABAIS «los deberes fundamentales deben ser tenidos por una categoría jurídico-constitucional propia que, no obstante, integra la materia de los derechos fundamentales»; señala además que el fundamento jurídico de los deberes constitucionales «reside en su consagración constitucional», habrá de atenderse entonces a la tipología de los deberes desde el punto de vista de su contenido, pudiendo ser estos positivos o negativos, los positivos, dentro de los cuales se incardina el deber de contribuir, por cuanto «se concretan en una prestación de hecho, son deberes personales, debiendo ser designados

como deberes personalísimos siempre que la prestación de que trate tenga carácter no fungible»²¹⁴.

De otra parte se sostiene además que la Constitución atribuye al Estado una competencia exclusiva para regular las condiciones básicas que aseguren la igualdad de todos los *ciudadanos* en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales²¹⁵; por lo tanto, se acepta la teoría de que los deberes constitucionales delimitan una categoría jurídica que incluye a los deberes fundamentales, pero no se agota en ella, lo que implica que tienen una naturaleza homogénea que permite que exista un subconjunto dentro del cual pueda concebirse al deber de contribuir.

Cabe entonces afirmar que «los deberes fundamentales constituyen una categoría jurídico-constitucional propia colocada al lado y correlativa de los derechos fundamentales; una categoría que como correctivo de la libertad, traduce una movilización del hombre y del ciudadano para la realización de los objetivos del bien común»²¹⁶; es decir que de entre los «deberes constitucionales», existen unos denominados «fundamentales» que por su naturaleza, se diferencian de los demás y se asocian a derechos igualmente fundamentales.

Ahora bien; se aclara que la correlación aludida —asociación, en mis términos—, debe ser profundamente analizada para evitar confusiones. En primer lugar puesto que habíamos definido al deber de contribución como un deber autónomo no correlativo de los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución; sin embargo, esto no significa que de su propia configuración no nazca un derecho correlativo para con este deber en particular; y,

²¹⁴ Vid. CASALTA NABAIS J.: *El deber fundamental de pagar impuestos*, Revista de Hacienda Local N° 84, Vol. 28, NIETO J. J.: (trad.), Editoriales de Derecho Reunidas EDESA, 1998, pp. 518-519. Este artículo corresponde a las páginas 671-696 de la obra *O deber Fundamental de Pagar Impuestos (Contributo para a Compreensao Constitucional do Estado Fiscal Contemporaneo)*, en español: *El deber fundamental de pagar impuestos (Contribución para una comprensión constitucional del Estado fiscal contemporáneo)*, Coimbra, Almedina, 1998. De acuerdo con el autor deben distinguirse de los deberes fundamentales «los deberes constitucionales organizatorios (que no son más que competencias constitucionales de ejercicio obligatorio o vinculadas en cuanto al *an*), los límites a los derechos fundamentales, los deberes correlativos de derechos fundamentales (que son el aspecto pasivo de éstos), las garantías institucionales de deberes fundamentales (que son el aspecto pasivo de éstos), las garantías institucionales de deberes fundamentales (que constituyen figuras exclusivamente objetivas), las sujeciones constitucionales (consecuencia directa de los poderes constitucionales), las cargas, las «tomadas a cargo de los servicios» y las tareas constitucionales deben ser considerados como deberes legales», pp. 519-521.

²¹⁵ Cfr. RUBIO LLORENTE F.: óp. cit., pp. 22-23. (El autor se refiere a los «españoles», sin embargo el criterio del autor es válido incluso para analizar el esquema de la Constitución de Ecuador, por lo que se cambió la referencia por «ciudadanos».)

²¹⁶ CASALTA NABAIS J.: *El deber fundamental de pagar impuestos (Contribución para una comprensión constitucional del Estado fiscal contemporáneo)*, Coimbra, Almedina, 1998, p. 64.

este derecho consiste en contribuir al gasto público, sólo en la medida de la capacidad contributiva. En segundo lugar, puesto que no puede afirmarse con absoluto convencimiento, que por ser fundamental el deber, sea indefectiblemente fundamental el derecho correlativo.

Evidentemente el gasto público al cual se contribuye con el cumplimiento de las obligaciones tributarias configuradas por el legislador en aplicación del mandato del deber de contribuir²¹⁷, coadyuva a garantizar efectivamente algunos derechos fundamentales a través de las erogaciones gasto público; sin embargo, ello no hace extensiva la categoría de fundamental al derecho a contribuir en cierta medida. Sobre ello profundizaré mi estudio más adelante en este mismo capítulo.

Sí se acepta al «deber fundamental», como aquel deber jurídico del hombre y del ciudadano que, al determinar la posición fundamental del individuo, tiene especial significación para la comunidad y pueden ser exigido por este²¹⁸; se entiende entonces, que el ciudadano puede exigir del legislador la configuración del deber de contribuir, dentro del marco de un sistema tributario justo, inspirado en un conjunto de principios.

Sobre el margen de libertad del que goza el legislador como destinatario directo de los distintos deberes, en cuanto al deber de contribuir se refiere, no se deriva de aquel una sanción en caso de incumplimiento, sin que ello menoscabe su condición de deber jurídico; en tanto que frente al destinatario final, es decir el ciudadano contribuyente, el deber goza ya de un contenido formalmente exigible, matizado solo por el margen de libertad del mismo legislador para imponer sanciones o exigir coactivamente el cumplimiento de aquellos. Esta connotación particular interesa en esta investigación, pues se prende dilucidar si se trata efectivamente de un «deber fundamental» más allá de la mera enunciación que pueda tener en algunos sectores de la doctrina.

En forma general se puede afirmar que los deberes constitucionales integran una categoría jurídica única; sin embargo en el constitucionalismo contemporáneo se ha optado

²¹⁷ «En una medida muy importante, nuestros derechos siguen dependiendo, día tras día, de cuánto se esté dispuesto a gastar en ellos y de cómo se lo quiera hacer. Los derechos se tienen que pelear en la arena política, no solo en el plano normativo. El Estado, finalmente, no tiene recursos ilimitados». GONZÁLEZ BERMEU J. F.: «El Estado como precondition de los derechos: beneficios y límites de una concepción relevante para América Latina», prologo en HOLMES S. y SUNSTEIN C.R.: *El Costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*, (The cost of rights), traducción de MASTRANGELO S.: Buenos Aires, Siglo Veintiuno Editores, 2011, p. 23.

²¹⁸ Definición en: RODRÍGUEZ BEREJO A: *El deber de contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 7. Nota al pie 1.

por analizar si dentro de aquella, se puede distinguir una subcategoría formada por deberes que a más de Constitucionales, son fundamentales.

Se acepta de manera parcial la posición de CASALTA NABAIS por la que los deberes fundamentales «se nos presentan como posiciones jurídicas autónomas, subjetivas, individuales, universales, permanentes y esenciales». Posiciones jurídicas que afirma son pasivas, porque los deberes fundamentales, al expresar una situación de relación jurídica fundamental entre los individuos y el Estado revelen el aspecto o lado pasivo de la relación jurídica fundamental entre los individuos y el Estado o comunidad²¹⁹.

Aceptación parcial toda vez que si bien la manifestación pasiva de la relación jurídica fundamental en este tipo de deberes no es causal suficiente para que lleven implícito en su contenido material, una situación de sometimiento del ciudadano frente al Estado, aun cuando existe la sujeción de este frente al ordenamiento jurídico²²⁰; de otro lado «los deberes públicos, por contraposición a los derechos, son aquellas situaciones pasivas o de sujeción que se impone a un sujeto *para tutelar intereses* que no son particulares suyos sino en beneficio de intereses generales de la comunidad»²²¹.

En este punto me apoyo en RUBIO LLORENTE para afirmar que «deberes constitucionales en sentido estricto serán así sólo aquellos que la Constitución impone como deberes frente al Estado, como elementos de un status general de sujeción al poder», ésta noción en la que entran todos los deberes de nuestras Constituciones han literalmente impuesto límites al poder público; tanto que «como es obvio, en efecto, todas las obligaciones, positivas o negativas, que el derecho nos impone, pueden hacerse derivar de la Constitución, a través de una cadena más o menos larga de mediaciones, una de las cuales, al menos, ha de tener forma de ley»²²².

A diferencia de los derechos fundamentales que no requieren más que de su enunciación en la Constitución para ser directamente aplicables y exigibles, los deberes fundamentales por su parte requieren para ser efectivos del desarrollo legislativo; el de

²¹⁹ Vid. CASALTA NABAIS J.: del texto original, pp. 64-65.

²²⁰ No debe olvidarse que «el deber de los ciudadanos no es otra cosa que el deber de sujeción a las Leyes y al ordenamiento, es decir, al Derecho». GARCÍA AÑOVEROS J.: *Una nueva Ley General Tributaria: Problemas constitucionales*, en Revista española de Derecho Financiero N° 90, Civitas. 1996, p. 219.

²²¹ RODRÍGUEZ BEREIJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 19. (El énfasis es añadido)

²²² RUBIO LLORENTE F.: óp. cit., p.18.

contribuir es de aquellos con mayor producción normativa puesto que requiere de un nivel profundo de concreción, puesto que el deber de tributar²²³ en calidad ya exigible al ciudadano contribuyente, se vincula directamente con innumerables deberes formales de cumplimiento directo, así como deberes de cooperación en las actividades de inspección y control de la Administración, con el antecedente primordial de que a través del desarrollo legislativo se dota de facultades coactivas al Fisco.

Como mandato jurídico el deber de contribuir actúa y concreta a través de la Ley a la que corresponde configurar el modo, condiciones y cuantía de dicha contribución de acuerdo con la capacidad económica y dentro de los límites constitucionales²²⁴; se trata de acuerdo con LOMBARDI de un mandato constitucional de eficacia jurídica solo mediata, al fundarse directamente en la ley ordinaria y no el texto de la Constitución²²⁵. Se trata entonces de un verdadero poder-deber en el sentido de que requiere de un conjunto de actuaciones concretas y específicas tanto en la ordenación legislativa de la conducta particular objeto de imposición, así como de la Administración.

La formulación constitucional del deber de contribuir cumple con una triple función jurídico-política: a) de legitimación del tributo, cuyo fundamento o justificación descansa no ya en la simple fuerza o supremacía del Estado (frente a la impotencia del súbdito) sino en el deber de solidaridad de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por un interés, en tanto miembros de la comunidad política, en la existencia y mantenimiento del Estado; b) de límite y de garantía jurídica en cuanto la norma constitucional fija los límites del deber de contribuir, sin que el Estado pueda constreñir al particular a pagar más allá de tales límites o en razón o medida de criterios o cánones distintos de los fijados constitucionalmente (la capacidad económica), y c) de orientación programática de la actuación de los poderes públicos, primordialmente del legislativo, al cual se le encomienda

²²³ El deber de tributación para el sostenimiento de los gastos públicos nace de la propia existencia del Estado como colectividad necesitada de unos medios para poder cumplir con las funciones que se le encomienda; el problema se suscita en el momento en que hay que decidir que funciones y con qué intensidad deben ser cumplidas por el Estado, siendo la justeza del sistema tributario definida básicamente por los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad la clave para resolver el dilema del deber de contribución al gasto público. Vid. GARCÍA DORADO F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Madrid, Dykinson, 2002, p. 28.

²²⁴ RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 29.

²²⁵ LOMBARDI G.: *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Milano, 1967, en español *Contribución al estudio del Derecho Constitucional*, p. 470. Cita en RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 29.

la creación de un sistema tributario justo como cauce para la actuación del deber de contribuir proclamado constitucionalmente y funcionalmente conexo al gasto público²²⁶.

Mientras el artículo 31.1 de la Constitución de España evidencia la triple formulación referida por la doctrina, pues legitima el tributo en la configuración de un deber solidario a contribuir al gasto público, establece límites al poder tributario en el marco programático del sistema tributario justo y orienta el accionar del legislador a través de los principios tributarios en su texto referidos; por su parte el artículo 300 de la Constitución de Ecuador no establece límites a la recaudación suficiente del ingreso tributario a través de un régimen general, peligrosamente abierto a la discrecionalidad del legislador y fácilmente conducible hacia una verdadera relación de sujeción al poder del Estado; la justicia impositiva mira distantemente a la equidad como un principio utópico que parecería perecer ante el interés fiscal, para fortalecer esta teoría, es preciso acotar sobre las obligaciones concretas inmersas en el deber general de contribución, a lo cual procedo a continuación.

4. Del deber general de contribuir a la obligación concreta de tributar

Inicio este apartado remitiéndome a GARCÍA AÑOVEROS, quien sostiene que el ciudadano, en ésta como en las demás materias, no tiene más que obligaciones que surgen de la Ley y del ordenamiento, y no deberes concretos nacidos de una genérica sumisión a la Administración tributaria²²⁷; aunque este criterio adolece de claridad respecto al rol de la Constitución como generador de obligaciones, como parte del ordenamiento jurídico; si bien se comparte el postulado principal, por el que no se trata de deberes derivados de la sumisión del contribuyente frente al Estado; por otro lado se afirma que cada Constitución puede incluir o no, de acuerdo a su configuración obligaciones específicas, por ejemplo la ecuatoriana que establece el deber de «pagar los tributos establecidas por la ley». Por lo tanto, es preciso remitirse tanto a la Constitución —principal norma del ordenamiento jurídico—, en lo relativo a la configuración el deber de contribuir, como a los mandatos derivados del resto del ordenamiento jurídico fiscal, para identificar las concreciones materiales, es decir las obligaciones específicas derivadas del deber general de contribución al gasto público.

²²⁶ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 32-33.

²²⁷ GARCÍA AÑOVEROS J.: *Una nueva Ley General Tributaria: Problemas constitucionales*, óp. cit., p. 219.

Estudiando detalladamente cada uno de los deberes constitucionales proclamados en las Constituciones tanto de España como de Ecuador, se ha llegado a la conclusión de que aquellos como intentos de vinculación a la conducta de los particulares, no son eficaces por si solos, en la medida en que siendo válidos por las razones ya expuestas, en cuanto a la expectativa del cumplimiento voluntario de los ciudadanos, se convierten en prerrogativas sin alcance jurídico, deseos fundamentales del constituyente, si cabría una denominación realista, por lo que la norma que contiene al deber, precisa reglas de derecho con obligaciones exigibles a través de la ley.

De acuerdo con RUBIO LLORENTE el valor léxico del termino deber permite aplicarlo a cualquier situación de vinculación, cualquiera que sea su origen, pero dentro ya del ámbito de las vinculaciones jurídicas, junto a una noción amplia del deber se utiliza generalmente otra, más estricta, que no atiende sólo a la existencia de la vinculación jurídica de la conducta, sino también a la estructura de relaciones en la que tal vinculación se produce²²⁸.

Sobre la validez de los deberes jurídicos, su naturaleza se encuentra asociada al valor jurídico de sus premisas, algunas posiciones doctrinales han entendido que dicha virtualidad jurídica necesita de la intervención del legislador ordinario para el nacimiento de obligaciones exigibles²²⁹, de lo cual se deduce que existen deberes genéricos y obligaciones específicas.

Como mandato jurídico el deber de contribuir se concreta a través de la ley mediante la que se configura el modo, condiciones y cuantía de la contribución con arreglo a la Constitución y los límites que ha impuesto; en criterio de RODRÍGUEZ BEREJO «para los poderes públicos (legislador y órganos de la Administración tributaria) este deber constitucional comporta también vinculaciones específicas: atribución de concretas potestades administrativas para la aplicación concreta de tributos, cuya ordenación y ejercicio por la Administración está sujeta a los límites formales y materiales que se derivan de la

²²⁸ Vid. RUBIO LLORENTE F.: *Los deberes constitucionales*, Revista Española de Derecho Constitucional, óp. cit., p. 17. «Como es evidente, el deber puede derivar de un sistema normativo cualquiera (ético, jurídico, social, político, etc.) pero también de los sentimientos ... de consideraciones racionales de eficacia».

²²⁹ Vid. GARCÍA DORADO F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, óp. cit. p. 30.

debida protección y garantías a que los derechos fundamentales presta la Constitución»²³⁰; para el autor referenciado no se constituye como una mera facultad otorgada a la Administración, sino un poder-deber en orden a hacer efectivo el deber constitucional que conmina a todos a contribuir.

Por lo tanto se puede afirmar que la Constitución impone a los ciudadanos deberes en el sentido estricto que, con la mediación de la ley, se concretan en obligaciones específicas y que la norma fundamental impone deberes genéricos²³¹; y el de contribución es uno de ellos que ha de remitir en una ley a obligaciones concretas dirigidas a los ciudadanos.

En ese sentido más difuso que el deber constitucional dirigido a los poderes públicos de contribuir, se aprecia el significado del mandato en tanto está dirigido a los ciudadanos como sujetos destinatarios del deber de contribuir, la relación jurídico tributaria «no surge para el ciudadano directamente del artículo 31 CE, sino del ejercicio del poder tributario, sin que pueda decirse que de ese mandato de la Constitución, que a todos impone el deber de contribuir, surja para los ciudadanos una «relación especial de poder o de sujeción» o situación de sometimiento al ejercicio por aquella de las potestades administrativas específicas»²³².

Ahora bien, retomando el criterio de GARCÍA AÑOVEROS que en este punto se comparte, no existe se mire como se mire, un deber de contribuir que sea algo adicional a la sujeción al ordenamiento jurídico; siendo este el instrumento para que el legislador configure deberes jurídicos concretos destinados a los contribuyentes²³³; por lo tanto, el deber de contribución al gasto público, no establece un deber en sí mismo, es finalmente un límite concreto al ejercicio del poder tributario.

Las obligaciones concretas que devienen del desarrollo normativo del legislador en la ley tributaria consisten en dos tipos de prestaciones, las reales o patrimoniales de los particulares frente a las Administraciones públicas forzosa o coactivamente impuestas y que tienen su manifestación en obligaciones tributarias, o bien *formales* de información y

²³⁰ RODRÍGUEZ BEREIJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 31.

²³¹ Vid. ESPÍN E.: “Ordenamiento constitucional: Derechos y deberes de los ciudadanos”, en LÓPEZ GUERRA L.: ESPÍN E., y GARCÍA MORILLO J., y otros: *Derecho Constitucional*, Vol. I, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, p. 188.

²³² RODRÍGUEZ BEREIJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 31. Vid. (STC 76/1990 dixit). Así como tampoco se desprende del artículo 83.15 de la Constitución de Ecuador, que sosamente configura el deber de colaborar con el Estado y pagar los tributos.

²³³ Vid. GARCÍA AÑOVEROS J.: *Una nueva Ley General Tributaria: Problemas constitucionales*, en Revista española de Derecho Financiero N° 90, Civitas. 1996 , pp. 219.

colaboración que se imponen por la ley a los obligados tributarios, que encuentran su encaje natural de acuerdo con RODRÍGUEZ BEREIJO en el principio de legalidad administrativa²³⁴ y la vinculación positiva de la Administración a la ley en el ejercicio de las potestades tributarias que el ordenamiento le confiere para la consecución de los fines públicos²³⁵.

Luego de una lectura sistematizada de la doctrina tanto clásica como contemporánea sobre los deberes constitucionales, con el particular énfasis que amerita la configuración jurídica del deber de contribución al gasto público, se ha podido identificar tres obligaciones concretas y ella son: a) el deber de tributar propiamente dicho, b) el deber de cumplir con las respectivas normas del poder sancionador, y; c) el deber de cooperar con la Administración en el ejercicio de sus facultades; todas ellas directamente relacionadas entre sí, puesto que devienen de la existencia de un vínculo jurídico impositivo, caben al respecto a continuación algunas puntualizaciones.

a) El deber de tributar propiamente dicho

En el marco constitucional ya estudiado, la esencia contributiva se traduce en un deber fundamental, el deber de contribuir, que debe ser estudiado en el marco de los deberes fundamentales²³⁶; desde esta perspectiva se proyectan dos ideas que ameritan análisis; la primera relativa al pago efectivo de tributos, es decir el deber de tributar propiamente dicho; y la segunda, la idea constitucional de tributo, como concepto prefijado en la norma fundamental.

Sobre el deber de los ciudadanos a contribuir a los gastos públicos, en doctrina se afirma que este no genera ni fundamenta, *por sí solo*, la acción de los entes públicos de establecer tributos sobre aquellos; es un mandato que obliga al Estado, pero en su propia literalidad solo señala al Estado los principios de justicia que deben observarse en la

²³⁴ Esto se evidencia en los artículos 9.3 y 103.1 de la Constitución de España; así como en el artículo 301 de la Constitución de Ecuador.

²³⁵ Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 20. Este criterio es aplicable a las obligaciones reales y formales contenidas en los arts. 83.1, 83.15 de la Constitución de Ecuador en concordancia con el art. 11.2 relativo a la igualdad formal y material.

²³⁶ Vid. GARCÍA NOVOA C.: *Concepto constitucional de tributo: La experiencia española*, Revista Peruana de Derecho Tributario N° 4, Año 1, Lima, Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la Universidad de San Martín de Porres, 2007, p. 3.

regulación jurídico positiva de los tributos, por tanto no regula los supuestos en que está justificado su establecimiento²³⁷.

Cabe entonces sostener que existe un deber general de contribución al gasto público que conmina a los poderes públicos a crear «ley» que a su vez cree obligaciones concretas que puedan ser exigibles a los particulares; al estar la contribución dispuesta en la medida de una capacidad económica; la obligación propiamente de tributar, además de ser una contribución patrimonial de orden público, es una obligación jurídica que nace una vez cumplidos los presupuestos establecidos en la ley y que se extingue satisfecha que fuere la prestación patrimonial, en la forma y dentro de los plazos, asimismo previstos en la norma.

Sobre la relación tributaria, incluso concebida como relación jurídica y no relación de poder, esta ha caído en nuestros días un tanto en el olvido; entendida como una relación compleja integrada por una constelación de deberes, generalmente formales, en torno al núcleo central de la obligación tributaria, es en efecto, un concepto innecesario: cada uno de esos deberes tiene su propio presupuesto de hecho y es autónomo, en el sentido de que no es accesorio, de la obligación tributaria principal, no depende de la existencia de ésta²³⁸.

Sobre la eficacia de este mandato, si bien no todo deber proclamado en la Constitución requiere del desarrollo legislativo para ser eficaz; el de contribución al gasto público demanda indefectiblemente de este a través de la ley fiscal; por lo que se convierte en un mandato dirigido al legislador, no como vinculación a la conducta de las personas, sino más bien respecto a la responsabilidad del legislador; por lo tanto no puede decirse que la Constitución obligue directamente a los ciudadanos a pagar tributos, por lo tanto el deber de tributación propiamente dicho se configura en la ley fiscal y no en la norma constitucional.

Ahora bien, la afirmación anterior tiene pleno asidero en el esquema constitucional Español²³⁹, que evidencia lo aseverado en el texto del ya referido artículo 31; sin embargo, la afirmación relativa a que la Constitución no obliga directamente al ciudadano a pagar

²³⁷ Vid. PÉREZ DE AYALA J. L.: *Algunos problemas interpretativos del artículo 31.1 de la Constitución Española en un contexto jurisprudencial*, óp. cit., p. 22.

²³⁸ Vid. PALAO TABOADA C.: *La posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria*, Revista Crónica Tributaria, N° 69, 1994, óp. cit., pp. 49-50.

²³⁹ Así también ésta afirmación puede acogerse para explicar el deber de contribución en el marco de la Constitución italiana; así como la de otros Estados de Derecho; incluso algunos latinoamericanos como Bolivia, que establece en el artículo 108.7 el deber de «tributar en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley». Vid. Asamblea Constituyente de Bolivia, Constitución Política del Estado, Gaceta Oficial del Estado Plurinacional de Bolivia de 7 de febrero de 2009.

tributos, no es una regla general de redacción en todas las Constituciones; pues, si bien la mayoría de los Estados de Derecho así han concebido al deber de contribuir al gasto público, existen excepciones resaltables.

Así, en el caso particular del artículo 83.15 de la Constitución de Ecuador se configura constitucionalmente el deber de *pagar los tributos*, pero lo hace con la condición de que estos deben haber sido establecidos mediante la ley; evidentemente en este caso también se requiere el accionar de los poderes públicos, —llámese función legislativa— para crear a través de la ley fiscal, los tributos a los que hace referencia en el texto constitucional, reconocimiento una vez más que el deber de tributación se configura mediante ley.

De cualquier forma, el deber genérico de contribución al gasto público en la medida de la capacidad económica es una norma de ordenación de conductas cuyo destinatario es el poder público, en la persona de los legisladores, mientras que el deber de tributación propiamente dicho se configura únicamente a través de la ley que desarrolla el deber general configurando obligaciones tributarias concretas dirigidas al ciudadano contribuyente «apto», esto quiere decir a aquel con «capacidad contributiva».

Resalto en este punto de mi argumentación que la necesidad de ley para concretar el deber constitucional para conminar directamente al ciudadano no implica que este carezca de eficacia, sino solamente que este se materializa en relación a conductas personales, cuando el legislador ha cumplido el deber al configurar una obligación tributaria exigible mediante ley fiscal y se ha verificado un hecho generador en aquella norma previsto, por ende volviendo eficaz el deber respecto a una conducta específica del ciudadano.

Esto explica por qué a pesar de estar configurado constitucionalmente el deber de pagar tributos en la Constitución de Ecuador, se crea y modifica la ley fiscal con tanta celeridad; sobre las leyes fiscales y la velocidad que le imprime el legislador ecuatoriano en su configuración, se profundizará el estudio en el capítulo tercero; por el momento precede informar que el criterio de la validez y eficacia, se ponen en duda respecto a la seguridad y certeza jurídica del ordenamiento tributario ecuatoriano.

Para completar la argumentación en este punto, me parece prudente referenciar cierta doctrina por la que se afirma que fruto del defectuoso entendimiento del significado jurídico de los deberes constitucionales se ha decantado en la utilización equívoca del concepto de «deber constitucional de contribuir» como equivalente y aun sustitutivo del de obligación

tributaria; (presente en algunos trabajos recientes); donde deber de contribuir y sujeto del deber de contribuir se identifican y sustituyen con los que tradicionalmente, la dogmática jurídica ha acuñado [obligación tributaria, sujeto pasivo de la obligación tributaria, respectivamente] como si de una misma situación jurídica se tratara»²⁴⁰; por lo que se afirma es incorrecta la definición de tributo que adopta en la Ley General Tributaria Española LGT²⁴¹.

Por su parte, el Código Orgánico Tributario Ecuatoriano COT, no incluye en sí mismo una definición de «tributo», en el inciso segundo del artículo 1 se dispone: «Para estos efectos, entiéndase por tributos los impuestos, tasas y las contribuciones especiales o de mejora»²⁴²; tales «efectos» son de acuerdo con el inciso 1ero del mismo artículo «la regulación de las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes y las situaciones jurídicas que se deriven o se relaciones con ellos».

Mientras que la definición de la LGT tal como RODRÍGUEZ BEREJO manifiesta, puede inducir a confusión al emplear como sinónimos dos conceptos claramente distintos como son el de la «obligación tributaria» (que nace de la Ley que crea el tributo tipificando el supuesto de hecho o hecho imponible, indicativo de capacidad económica, a cuya realización por un sujeto asocia el nacimiento de la obligación) y el de «deber de contribuir»²⁴³, que se enuncia como deber constitucional que no vincula directamente a conductas particulares y que configura una obligación concreta de tributar solo después del desarrollo legislativo; por su parte, el COT poco favor hace en cuanto a delimitar ninguno de los conceptos, lo cual no resulta apropiado frente a la disposición constitucional que crea una «obligación de cooperar con el Estado y pagar los tributos establecidos en la ley», puesto que ello afecta a la seguridad jurídica en materia tributaria por falta de certeza en el desarrollo normativo del legislador ecuatoriano.

²⁴⁰ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 25.

²⁴¹ «Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del sujeto de hecho al que la ley vincula del deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos». Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE» núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

²⁴² Código Orgánico Tributario, 1975. Codificación 009. Registro Oficial de 14 de junio de 2005, reformado el 20 de octubre de 2008, Registro Oficial 449.

²⁴³ RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 26.

Estos conceptos jurídicos deben estar absolutamente claros²⁴⁴ y es cada uno de ellos responde y opera en la dogmática tributaria en momentos distintos y genera situaciones jurídicas asimismo diferentes; «el momento de la relación de los ciudadanos frente al Estado, como elemento de su status general y de su sometimiento al poder estatal, el de «deber constitucional» de pagar tributos; y el de la creación de las normas tributarias mediante las cuales se da cumplimiento a dicho deber constitucional, el de «obligación»...»²⁴⁵.

Por otro lado el hecho de que la ley incluya definiciones puede ocasionar problemas, particularmente de orden práctico tanto para el legislador en lo referente a la delimitación del ámbito de la reserva de ley, como para la Administración tributaria en lo referente determinación tributaria de supuestos hechos generadores dentro del marco de una definición limitada; así por ejemplo el artículo 2 del COT entiende como tributo exclusivamente al impuesto, la tasa y la contribución de mejoras, dejando fuera del espectro fiscal otro tipo de contribuciones y prestaciones patrimoniales de orden patrimonial a las que la doctrina y la jurisprudencia han conferido naturaleza fiscal.

Al respecto el Tribunal Constitucional de España ha manifestado que «la labor del legislador no es tanto definir conceptos como establecer la regulación de las instituciones jurídicas». En la STC 185/1995 F.J. 3²⁴⁶ expresó que: «El art. 31.3 C.E., apartándose de lo que era tradicional en nuestros textos constitucionales y legales —en los que el objeto de la reserva de ley se establecía por referencia a categorías tributarias concretas—, no recurre explícitamente a ninguna de las figuras jurídicas existentes en el momento de la elaboración y aprobación de la Constitución, ni tampoco utiliza el concepto genérico de tributo, sino la expresión más amplia y abierta de «prestación patrimonial de carácter público».

Es cierto, dice el Tribunal «que la Constitución se refiere en varios preceptos a los «tributos» y proclama que su establecimiento debe hacerse mediante ley (art. 133.1 C.E.); sin

²⁴⁴ Sobre el concepto de tributo se puede revisar GARCÍA NOVOA C.: El concepto constitucional de tributo..., óp. cit.; VEGA HERRERO, M. y MUÑOZ DEL CASTILLO J.L.: «Tributos y obligaciones tributarias», en *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004; FALCÓN Y TELLERÍA R.: «Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico», en *Estudios jurídicos en conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Córdoba*, Córdoba 1991; y, RAMALLO MASSANET J.: *Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributos)*, Revista Española de Derecho Financiero N° 90, 1996.

²⁴⁵ RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 26.

²⁴⁶ STC 185/1995 de 5 de diciembre de 1995. (BOE núm. 11 de 12 de enero de 1996). Promovido por sesenta Diputados del Grupo Parlamentario Popular, contra determinados preceptos de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

embargo no lo es menos que, desde la perspectiva constitucional, como tendremos ocasión de reiterar, el legislador puede alterar el alcance de las figuras que hoy integran esta categoría —impuestos, tasas y contribuciones especiales—, y puede crear nuevos ingresos de Derecho público. Por otra parte, la aplicación de un criterio de interpretación sistemático tendente a evitar la redundancia del constituyente, lleva necesariamente a no considerar como sinónimas la expresión «tributos» del art. 133.1 C.E. y la más genérica de «*prestaciones patrimoniales de carácter público*» del art. 31.3 C.E»; por lo que considera el introducir una definición de tributo como una decisión arriesgada puesto que no coincide con el concepto más amplio de tributo perfilado por la jurisprudencia constitucional²⁴⁷.

De esta forma, el deber de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución de España, lo mismo que el deber de cooperación con el Estado a través del pago de tributos de los artículos 83.15 y 300 de la Constitución de Ecuador, responde a una directiva constitucional «que impone pautas materiales de actuación a los poderes públicos y orienta el contenido del resto del ordenamiento financiero y tributario»²⁴⁸; este ordenamiento en cada Estado ha de definir, delimitar, establecer parámetros sujeción y exigibilidad y deberes formales en torno a la obligación tributaria como manifestación propia de un deber constitucional de pagar tributos.

Consecuentemente, el deber constitucional de contribuir al gasto público como se había manifestado anteriormente es un tipo de norma «imperativa» para el legislador quien en ejercicio de sus facultades, es decir aplicando las «normas de estructura» propias de la Constitución crea y modifica obligaciones tributarias, es decir parámetros para la exigibilidad de la contribución al gasto público, de tal forma que a través del legislador, se instrumenta conforme el tipo de Estado, cómo ha de cumplirse el deber a partir de los principios que lo informan, por lo que el deber propiamente dicho de tributar que encuentra fundamento en la

²⁴⁷ STC 182/1997, de 28 de octubre de 1997. Recurso de inconstitucionalidad 2.548-1992 y 553-1993 (acumulados), (BOE núm. 285 de 28 de noviembre de 1997); y la STC 233/1999, de 16 de diciembre 1999 (BOE núm. 17 de 20 de enero de 2000). Recursos de inconstitucionalidad 572/89, 587/89 y 591/89 (acumulados). Promovidos, respectivamente, por el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña, el Parlamento de Cataluña y don Federico Trillo- Figueroa Martínez-Conde, en representación de sesenta Diputados, respecto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Principios de reserva de ley tributaria y sobre prestaciones de carácter público, seguridad jurídica, igualdad e intimidad informática. Competencias sobre Hacienda general, régimen local y Administraciones Públicas. Votos particulares. El énfasis es añadido.

²⁴⁸ RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 26.

norma fundamental, se vuelve exigible solo a través del desarrollo normativo y dentro de los límites que el legislador haya establecido.

b) El deber de cumplir con las respectivas normas del poder sancionador

De acuerdo con SIMÓN ACOSTA la potestad sancionadora es una potestad típicamente administrativa, en el Estado constitucional, informado por el principio de separación de poderes, la Administración aplica la ley cuando existe algún interés público concreto, pero la aplicación del Derecho cuando no concurre otro interés público que el genérico de defensa y eficacia del propio ordenamiento corresponde a los jueces²⁴⁹.

Ahora bien, sobre la potestad sancionadora en materia tributaria²⁵⁰, si bien se puede elaborar un tratado completo, lo que se precisa aclarar para efectos de la presente investigación, es que esta se ejerce de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley fiscal. En particular son aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia y de irretroactividad con carácter general²⁵¹.

El cumplimiento de las normas del poder sancionador deviene precisamente del *status subjectionis* previamente descrito; en palabras de RODRÍGUEZ BEREJO este deber constitucional más que crear directamente situaciones jurídicas en sentido técnico, sirve para individualizar intereses específicos de la comunidad social a los cuales la Constitución ha querido dar particular relieve y no puede desplegar su función sino con base en una expresa previsión legislativa²⁵²; por lo que solo a través de *interpositio legislatoris* este deber puede concretarse en específicas posiciones subjetivas entendidas en el sentido tradicional.

²⁴⁹ Vid. SIMÓN ACOSTA E.: “La Potestad Sancionadora”, Capítulo IX, en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 2da ed., Pamplona, Civitas-Thomson Reuters, 2009, p. 808.

²⁵⁰ Para mayor información sobre la potestad sancionadora se pueden revisar los trabajos de MERINO JARA, I.: “Algunas reflexiones sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria”, *Impuestos*, t. II, 1987, pp. 224 y ss.; LOZANO CUTANDA, B.: *Panorámica general de la potestad sancionadora de la Administración en Europa: ‘despenalización’ y garantía*, Revista de la Administración Pública N°121, 1990, pp. 393 y ss.; y, VAQUERA GARCÍA A.: “La potestad sancionadora de las Administraciones Públicas en el ámbito tributario”, en *La potestad sancionadora de las Administraciones Públicas*, t. II, Documentación Administrativa N° 282-283, Madrid, INAP, 2010, pp.169 y ss.

²⁵¹ Vid. artículos del 178 al 180 de la Ley General Tributaria de España. Ley 58/2003, de 17 de diciembre 2003, (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

²⁵² Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 24.

El Tribunal Constitucional de España ha declarado mediante STC 15/1982 F.J. 8²⁵³, 254/1993 F.J. 6²⁵⁴; y más específicamente en la STC 31/1994 F.J. 7²⁵⁵ que: «Cierto es que cuando se opera con la *interpositio legislatoris* es posible que el mandato constitucional no tenga, hasta que la regulación se produzca, más que un mínimo contenido que ha de verse desarrollado y completado por el legislador».

Es decir que el deber de contribución que opera con *interpositio legislatoris* no tiene, hasta que la ley fiscal se produzca, más que un mínimo contenido, dirigido a al legislador; con la característica de ser «no sancionador» como ya se ha manifestado anteriormente; así, la potestad sancionadora en materia tributaria se manifiesta a través del desarrollo que hubiere recibido del legislador, quien además de crear la obligación tributaria, configura los deberes formales, tipifica infracciones y conductas ilícitas; y, establece sanciones proporcionales, aplicables en cada caso.

Es precisamente el desarrollo legislativo del *interpositio legislatoris* aquella fórmula legislativa que permite configurar los supuestos de hecho, objeto de la obligación misma de tributar; así mismo, en la elaboración y aprobación de la ley fiscal el legislador incorpora los mecanismos coactivos y las sanciones que se aplicarán en caso de incumplimiento tanto de la obligación general tributaria como de los deberes formales que a ella acompañan y devienen del texto mismo de ley.

De tal forma, que el ciudadano contribuyente está obligado, no solo al pago efectivo de la prestaciones públicas a las que estuviere conminado por la ley; está obligado además, al cumplimiento de plazos, formas, y demás reglas establecidas por el ley fiscal, para hacer efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria, así también deberá abstenerse de incurrir

²⁵³ STC 15/1982, de 23 de abril de 1982 (BOE núm. 118 de 18 de mayo de 1982). F.J. 8 «la expresión “la Ley regulará”, la cual no significa otra cosa que la necesidad de la *interpositio legislatoris* no para reconocer, sino, como las propias palabras indican, para «regular» el derecho en términos que permitan su plena aplicabilidad y eficacia». Las cursivas son mías.

²⁵⁴ STC 3/1994, de 17 de enero de 1994 (BOE núm. 41 de 17 de febrero de 1994). Recurso de amparo 563-1991 y acumulados. Acordando la acumulación de los recursos de amparo 1.866/1992 y 17/1993 al 563/1991 y acumulados. «Los derechos y libertades fundamentales vinculan a todos los poderes públicos, y son origen inmediato de derechos y obligaciones, y no meros principios programáticos. Este principio general de aplicabilidad inmediata no sufre más excepciones que las que imponga la propia Constitución, expresamente o bien por la naturaleza misma de la norma (STC 15/1982, fundamento jurídico 8.). Es cierto que, como señalamos en esa misma Sentencia, cuando se opera con una «reserva de configuración legal» es posible que el mandato constitucional no tenga, hasta que la regulación se produzca, más que un mínimo contenido, que ha de verse desarrollado y completado por el legislador».

²⁵⁵ STC 31/1994, de 31 de enero de 1994 (BOE núm. 52 de 02 de marzo de 1994) Recurso de amparo 1513/1990.

en acciones u omisiones de carácter punitivo tributario; so pena de incurrir en una sanción, que deberá ser aplicada por el órgano del poder público correspondiente en ejercicio de la potestad sancionadora.

Cabe señalar que en muchas ocasiones el legislador tributario confunde la propia naturaleza de instituciones que siendo típicamente tributarias, se configuran para hacerles desempeñar funciones distintas a las de su naturaleza impositiva, tal es el caso de tributos con función materialmente punitiva, diseñados por ejemplo para luchar contra el fraude fiscal o para sancionar conductas calificadas como «nocivas» o «no deseadas» por el Estado; así, arguyendo a la naturaleza extrafiscal de los tributos, los conocidos impuestos heterodoxos, de regulación o de ordenación, podrían configurarse en calidad de tributo, cuando por su finalidad corresponden a una sanción.

Sobre la extrafiscalidad de los tributos retomaremos el estudio más adelante; por el momento no es preciso para esta investigación ahondar a profundidad sobre las normas del poder sancionador, para ello los interesados habrán de remitirse al texto de la ley fiscal en cada Estado y a la doctrina que se ha producido; basta con señalar, que desde el punto de vista tributario, las normas derivadas del poder sancionador, no forman parte del contenido mínimo del deber de contribución al gasto público configurado en la Constitución, son más bien aquella parte complementaria del contenido del deber, que se configura únicamente cuando el legislador hubiere aplicado aquel mandato, a él dirigido.

c) El deber de cooperar con la Administración en el ejercicio de sus facultades

Así como el legislador a través de la ley define «obligación tributaria» y «tributo», y establece sus elementos configuradores, más allá del riesgo que ello implica; así mismo, a través de la ley dota de facultades a la Administración tributaria para exigir coactivamente el cumplimiento de la obligación específica de tributar y los deberes formales derivados de la relación jurídico-tributaria.

En ambos supuestos la necesaria *interpositio legislatoris* permite además de configurar el deber fundamental, hacerlo exigible al contribuyente; en esa medida, el *status subjectionis* al que se encuentra sometido el ciudadano contribuyente genera en este una obligación concreta y puntual y ella es la de colaborar con la Administración en el ejercicio

de sus facultades, en razón de que aquellas permiten verificar el cumplimiento efectivo del deber.

No han de confundirse los deberes formales del contribuyente ya supeditado a la Administración tributaria en razón de una obligación exigible, con el deber general de contribución, puesto que se correría el riesgo de reconducir estas obligaciones puntuales hacia la teoría de la supremacía del Estado y la relación de poder; en tal caso se entiende que los deberes formales son obligaciones específicas que acompañan o se derivan de la obligación tributaria plenamente verificada de acuerdo a los parámetros establecidos en la ley, cuyo fundamento es la existencia de un presupuesto legal que en cualquier caso ha de cumplirse en la medida de la capacidad económica aplicando los principios y valores de justicia impositiva, ello supone como actividad permitida a la Administración, el control y examinación de la información económica y contable del contribuyente relacionada a la obligación tributaria y la satisfacción de su deber específico de tributar.

Pese a lo expuesto, cabe recordar que la sujeción que establece la Constitución para los ciudadanos no fue cuestión pacífica en el debate constituyente, también en la doctrina se aprecian diferentes matices a esta sujeción, en concreto, en relación con los deberes y su vinculación directa e inmediata²⁵⁶; así como también se ha debatido sobre, la sujeción del propio legislador a la Constitución; lo cual tiene profundo sentido, pues es el responsable de configurar obligaciones tributarias, deberes formales y mecanismos coactivos que garanticen el cumplimiento de las diversas obligaciones que convergen en el deber de tributar.

Los principios constitucionales tributarios han jugado un papel fundamental en la construcción de un sistema tributario más justo. La sujeción del poder legislativo a la Constitución supone un gran avance en todos los ámbitos jurídicos. Es la parte más importante y visible del constitucionalismo. Esta incidencia ha sido más acusada en el campo fiscal, donde la voluntad legislativa ha sido más omnímoda hasta la aparición, precisamente, de las modernas Constituciones y el desarrollo de una especie de Derecho constitucional tributario cuya fecundidad ha sido muy notable²⁵⁷.

Para unos, la sujeción de los ciudadanos a la Constitución no hay que entenderla como preceptos jurídicamente irrelevantes que solo exponen meros deseos del constituyente, los

²⁵⁶ GARCÍA DORADO F.: óp. cit., p. 33.

²⁵⁷ CALVO ORTEGA R.: *Hacia un nuevo Derecho tributario*, Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales N° 0, 2004, p. 63.

deberes que se incluyen en el texto constitucional deben ser considerados como «normas habilitantes para el legislador que éste puede desarrollar convirtiéndolos en auténticos deberes, cuando así lo considere oportuno»; sin embargo para otros, la idea que se manifiesta en los deberes constitucionales está clara, ya que al nacer estos de la Constitución, tienen carácter de verdadera prestación exigible por respeto a ese precepto concreto y a la misma Constitución genéricamente. Y, aunque el enunciado de algunos deberes conlleve la necesidad de un desarrollo posterior, no cabe confundir varios conceptos: deber constitucional, obligaciones y sanciones²⁵⁸.

Es evidente que el deber de contribuir al gasto público, si bien nace en la Constitución, su delimitación se formaliza en la norma infraconstitucional tributaria, su efectividad depende además de la actividad propia del Fisco a través del ejercicio de las diversas facultades legalmente conferidas, a través de actos administrativos, por lo que la visión desde el Derecho administrativo si bien se discrepa en cuanto a la clásica «relación de poder», puesto que se considera es más una contribución de naturaleza solidaria y a ello se hará referencia más adelante en este mismo capítulo, es por demás relevante en cuanto a la eficiencia y eficacia del deber de tributación propiamente dicho.

Existe pues, una relación permanente de los ciudadanos contribuyentes con la Administración tributaria, los padrones tributarios y los registros digitales de información contable y financiera son una manifestación de aquello; el mayor nexo se produce en las etapas de determinación, gestión y cobro de la obligación tributaria, la Administración como ente responsable de la recaudación necesita de la colaboración del administrado, en primera instancia a través del cumplimiento voluntario de obligaciones prestacionales y deberes formales; en segunda instancia, proporcionando información que sea requerida por la Administración en los procedimientos de verificación y control; en tercera instancia colaborando en las actividades de inspección en aquellos procedimientos; y en general coadyuvando para que el *status subjectionis* no requiera la aplicación de mecanismos coactivos a los cuales la Administración se abstendría de recurrir si el ciudadano contribuyente cumpliera las obligaciones específicas de cooperación con la Administración en forma voluntaria.

²⁵⁸ GARCÍA DORADO F.: óp. cit., p. 33.

RUBIO LLORENTE menciona que el deber de contribuir se concreta a través de una frondosa legislación tributaria, pero su configuración general se lleva a cabo en leyes básicas que determinan con carácter general las potestades de la Administración tributaria y las relaciones entre esta y los contribuyentes; el deber de contribuir implica el deber jurídico de someterse a la actividad inspectora de la Administración tributaria²⁵⁹.

El Tribunal Constitucional Español en la STC 110/1984 F.J. 3²⁶⁰ se cuestionó a sí misma ¿en qué medida la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente?; en respuesta el Tribunal manifestó: «No hay duda de que en principio puede hacerlo. La simple existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria que requiere su efectividad lo demuestra. Es claro también que este derecho tiene un firme apoyo constitucional en el art. 31.1 de la Norma fundamental».

Cierta doctrina reconoce el mérito de esta sentencia, al afirmar que logró establecer parámetros para mantener el equilibrio entre el deber entregar información²⁶¹, la potestad examinadora de la Administración tributaria y el derecho a la intimidad; pues esta sentencia dejó en claro «la constitucionalidad de la obligación de informar a la Administración tributaria fundada no sólo en los principios declarados en el artículo 31.1 de la Constitución, sino también en la configuración de España como un Estado social y democrático de derecho, y en la igualdad consagrada en el artículo 9.2 de la Constitución»²⁶².

A decir del Tribunal «parece inútil recordar que en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado, hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad

²⁵⁹ Cfr. RUBIO LLORENTE F.: óp. cit., pp. 47-48.

²⁶⁰ Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre de 1984 (BOE núm. 305 de 21 de diciembre de 1984). Recurso de amparo 575-1983. Contra Resolución de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria autorizando la investigación de las operaciones activas y pasivas del recurrente en determinadas entidades bancarias y de crédito, así como contra la Sentencia del Tribunal Supremo que declaró conforme a Derecho tal resolución.

²⁶¹ GARCÍA-MONCÓ A. M.: “Deber de información y asistencia a los obligados tributarios (art. 85 LGT)” y “Obligaciones de información (art. 93 LGT)”, en HUESCA BOADILLA R.: (coord.), *Procedimientos Tributarios Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia*, t. II, Normas comunes, gestión e inspección, Madrid, La Ley, 2007, pp. 503-506/549-572.

²⁶² *Ibíd.* pp. 556-557.

inspectora especialmente vigilante y eficaz aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta»²⁶³.

La doctrina constitucional de esta sentencia resulta particularmente interesante, por un lado admite la incomodidad y molestia que pueda causar al contribuyente la actividad inspectora y de control de la Administración, pero por otro lado reconoce que ella se fundamenta, no en una relación de poder, sino en una relación de derecho «solidaria» orientada a la justicia del sistema tributario, dicha actividad de la Administración requiere de la colaboración del ciudadano contribuyente, para garantizar precisamente equidad en la imposición y por ende la justicia del sistema.

Por ende no sorprende que la segunda parte del F.J. 3 de la misma sentencia haga extensivo del deber de colaborar con la Administración a terceros, con el siguiente argumento: «De ahí también la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en este aspecto fundamental del bien público, deber que recae no sólo sobre los contribuyentes directamente afectados, sino que también puede extenderse, como hace la LRF, a quienes puedan prestar una ayuda relevante en esa tarea de alcanzar la equidad fiscal, como son los Bancos y demás Entidades de crédito», nótese que el Tribunal se refiere concretamente a un deber jurídico, en este caso directo, exigible y sancionable, por ende un deber en estricto sentido jurídico.

Así, esta jurisprudencia reconoce el derecho a la intimidad como un límite a esa obligación de información y que dicha obligación no implica una absoluta e ilimitada facultad de la Administración de pedir cualquier dato con trascendencia tributaria sino que la exigencia de la misma debe producirse en los mencionados límites de la Constitución y de la legalidad que los desarrolle y por tanto en ningún caso puede ser arbitraria o ilegal²⁶⁴.

Colaborar con información a la Administración tributaria no es la única obligación accesoria al deber de tributar, existen otras que únicamente serán enunciadas, tales como la

²⁶³ Sobre la doctrina que esta sentencia sentare sobre el principio de igualdad y la capacidad contributiva, retomaremos el estudio en el capítulo tercero. Sobre el equilibrio aludido, este se ha ratificado en otras sentencias como 143/1994. La Sala Primera en sentencia de 9 de mayo de 1994 (BOE núm. 140 de 13 de junio de 1994). Recurso de amparo 3.192-1992. Contra Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que declaró la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo formulado por el C.G. de Colegios de Economistas contra el Real Decreto 358/1990, de 9 de marzo, y contra la Orden de 14 de marzo de 1990, que regulan la composición y forma del N.I.F. y la tarjeta acreditativa del mismo. Supuesta vulneración al derecho a la intimidad.

²⁶⁴ GARCÍA-MONCÓ A. M.: “Obligaciones de información (art. 93 LGT)”, óp. cit., p. 557.

obligación de documentar las actividades económicas objeto de imposición, llevar contabilidad, emitir los respectivos comprobantes de venta, retención y demás documentos que se generen, archivarlos y preservarlos durante los plazos que la ley prevea; así también existe la obligación de presentar esta documentación a la Administración tributaria cuando ésta así lo requiera.

5. El deber de contribuir como deber prestacional

Aunque ciertos preceptos constitucionales no ostenten calidad de norma jurídica en estricto sentido dogmático, pues no son directamente aplicables, requiriendo desarrollo normativo para ser válidos y efectivos; en lo que se refiere al deber de contribuir, este siendo un deber genérico, si bien no es eficaz directamente frente al contribuyente, sí lo es frente al legislador, pues la función legislativa como poder público a quien se dirige este mandato constitucional, está obligada a concretarlo a través leyes tributarias que desarrollen el precepto a través de reglas de derecho exigibles a los ciudadanos en calidad de contribuyentes en lo que concretamente se denomina en doctrina como deberes «de prestación patrimonial o pecuniario del pago de tributos para subvenir a los gasto públicos»²⁶⁵.

Con RODRÍGUEZ BEREIJO se ha venido afirmando que «no existe, pues, en Derecho tributario una relación de poder, esa mayor fuerza, la supremacía que caracteriza al Estado como *potentior persona* no se exterioriza en una especial relación de poder con los contribuyentes, sino que ese poder se manifiesta solamente en la selección y la creación de normas que contienen un supuesto de hecho impositivo a través de la función legislativa», de tal forma que establecidos los presupuestos de hechos tributarios en la ley, la relación jurídica entre Estado acreedor y ciudadano deudor se encuentra determinado en su contenido y medida por la ley²⁶⁶.

Ahora bien, el mismo autor ha sistematizado los criterios esbozados por la doctrina general para clasificar a los deberes constitucionales en: a) Deberes de la personalidad²⁶⁷; b)

²⁶⁵ Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 7.

²⁶⁶ RODRÍGUEZ BEREIJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 18.

²⁶⁷ Derivados de la condición de ciudadano o miembro de una comunidad.

deberes del función²⁶⁸; c) deberes de prestación, algunos generales válidos para todos los ciudadanos como el pago de los tributos²⁶⁹ y otros especiales, es decir que existen sólo con respecto a alguno de ellos como los numerosos y distintos deberes de servicio que gravan a los funcionarios públicos²⁷⁰.

En ese sentido la consideración de la Constitución como norma jurídica eficaz deviene del reconocimiento y practicabilidad del principio de sujeción que conmina tanto a ciudadanos como a los poderes públicos a cumplir y aplicar la Constitución y el ordenamiento jurídico vigente. Cabe entonces señalar que los deberes constitucionales nacen de la Constitución y tienen el carácter de verdadera prestación exigible en tanto respeto a un precepto concreto o a la misma Constitución en general²⁷¹.

El status *subjectionis* al que ya se ha mencionado anteriormente y la correlativa relación general de sujeción de los individuos al ordenamiento público derivan los «deberes públicos subjetivos», deberes positivos «que obligan a los particulares a realizar actos y prestaciones a favor del Estado que coadyuven al cumplimiento de sus fines»²⁷²; es decir deberes públicos de prestación son «aquellas obligaciones jurídicas de los particulares en virtud de las cuales éstos, independientemente de cualquier relación específica con un ente público mediante la que se haya colocado voluntariamente a su disposición, están coactivamente impelidos a proporcionar al Estado y a los otros entes públicos aquellos bienes patrimoniales y aquellas actividades personales que le sean necesarias para la satisfacción de las necesidades colectivas que debe proveer»²⁷³.

Aun cuando es criticable que la ley fiscal incorpore una definición de tributo —y así lo manifestado parte importante de la doctrina—, el artículo 2 de la Ley General Tributaria española lo define como los «ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración Pública como consecuencia de la realización del supuesto

²⁶⁸ Cuando los correspondientes derechos, como el del voto, dado el fuerte absentismo de los ciudadanos, se han convertido por la Ley precisamente en deber.

²⁶⁹ O el servicio militar obligatorio.

²⁷⁰ RODRÍGUEZ BEREIJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico*, óp. cit., p. 6.

²⁷¹ Vid. ALONSO DE ANTONIO J. A. y ALONSO DE ANTONIO L. A.: *Derecho Constitucional Español*, 2da. ed., Madrid, Universitas, 1998, p. 256. Vid. 4ta ed. 2006.

²⁷² Cfr. RODRÍGUEZ BEREIJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 22.

²⁷³ LUCIFREDI, *Le prestazioni obbligatorie in natura dei privati alle pubbliche amministrazioni*, Padova, 1934, referido por RODRÍGUEZ BEREIJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 20.

de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos»; de esta definición se deduce que el deber de contribuir se materializa en una obligación de dar, es decir de naturaleza prestacional y pecuniaria.

Así, los deberes de prestación se caracterizan porque tienen su base únicamente en la relación general de sujeción del individuo al Estado, son deberes jurídicos que tienen un contenido positivo (un *dare* o un *facere*) y respecto de ellos existe siempre la absoluta necesidad para el ente público de justificar la imposición del deber de prestación²⁷⁴; aquellos se imponen coactivamente sin el concurso de la voluntad de los llamados a su cumplimiento, de ahí que se haya en principio estudiado las obligaciones concretas y específicas que derivan del deber de contribución, para posteriormente especificar en la obligación prestacional propiamente.

Ahora bien, se mantiene la afirmación respecto a la *interpositio legislatoris* como requisito *sine qua non* para hacer efectivo el deber de contribuir; ello producto de la ordenación del principio de legalidad y la reserva de ley; ahora bien, «al ratificar la reserva de ley en materia tributaria, alude a prestaciones personales públicas, que en consecuencia deben ser entendidas también como un modo de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos»²⁷⁵; en suma, nos encontramos ante un deber que si bien es general para todos los ciudadanos que alude a una prestación que siendo personal por estar dirigida a contribuyentes en concreto, es de naturaleza pública, por el destino de su recaudo, lo que en doctrina se conoce como el reparto de la carga pública; este criterio puede utilizarse para comprender tanto el artículo 31.3 de la Constitución de España como el 301 de la Constitución de Ecuador; apartados que confieren el poder tributario al legislador con la configuración de estos principios.

Solo con arreglo a la ley puede establecerse prestaciones patrimoniales, en ese sentido la norma precitada de ambas Constituciones aportan la cobertura constitucional para su configuración a través de la ley tributaria, estos deberes pueden ser «reales» frente a las diversas Administraciones tributarias, forzosa o coactivamente impuestas.

²⁷⁴ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 20.

²⁷⁵ RUBIO LLORENTE F.: óp. cit., p. 48.

El Tribunal Constitucional de España aclara el alcance de estos deberes jurídicos en la sentencia 233/1999 F.J. 35^{o276} donde manifiesta «Además de respetar el límite fijado en el art. 31.3 C.E., el establecimiento de las prestaciones personales y patrimoniales de carácter público debe al mismo tiempo responder a una finalidad constitucionalmente tutelada y obedecer al resto de los principios y exigencias que se contemplan en la Norma fundamental. Por lo que a la finalidad respecta, ya hemos dicho que las prestaciones personales [...] tienen como único objetivo la financiación de los gastos públicos [...] Y, como es sabido, la financiación de los gastos públicos constituye un fin constitucionalizado en el art. 31.1 C.E.²⁷⁷».

Por su parte la finalidad del recaudo en la Constitución de Ecuador, es la redistribución solidaria y producción de bienes y servicios, estímulo del empleo y conductas económicas sociales y ecológicas, ello se desprende del contenido del inciso segundo del artículo 300.

El Tribunal español es claro al señalar que «el art. 31.3 C.E. se halla bajo la rúbrica de la Sección 2ª del Capítulo I, del Título I, «De los derechos y deberes de los ciudadanos»». Estamos, pues, ante la previsión constitucional de deberes *uti cives*, lo que resulta significativo para la determinación legal, en abstracto, del círculo personal de los afectados. Las leyes a que alude el art. 31.3 C.E. no tienen, desde luego, que ser, en su ámbito propio, universales (esto es, afectantes, sin excepción alguna, a todos y cada uno de quienes sean "ciudadanos"). Pero sí han de definir su ámbito personal de aplicación a partir de la condición de ciudadano, según criterios que deriven exclusiva y objetivamente del carácter de la prestación establecida (v.gr., aptitud física, gravosidad relativa de la prestación según las distintas circunstancias —familiares o de otro tipo— del sujeto, etc.), no con arreglo a criterios ajenos al carácter mismo de la prestación. Y es que estamos ante deberes de los ciudadanos

²⁷⁶ Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre 1999 (BOE núm. 17 de 20 de enero de 2000). «Pero además de tener un fin constitucionalmente lícito, las prestaciones de carácter público deben también respetar los límites, exigencias y principios que la Constitución recoge en su articulado, el primero de los cuales deriva del propio art. 31.3 C.E.»

²⁷⁷ Sobre cuya trascendencia ya se ha pronunciado ampliamente el Tribunal en las sentencias 27/1981, 110/1984 de 20 de julio de 1981 (BOE núm. 193 de 13 de agosto de 1981); 37/1987 de 26 de marzo de 1987 (BOE núm. 89 de 14 de abril de 1987); 76/1990 STC 76/1990, de 26 de abril. (BOE núm. 129, de 30 de mayo de 1990); 221/1992 de 11 de diciembre de 1992 (BOE núm. 16 de 19 de enero de 1993); 134/1996 de 5 de octubre de 1992 (BOE núm. 260 de 29 de octubre de 1992); 173/1996 de 31 de octubre de 1996 (BOE núm. 291 de 03 de diciembre de 1996) y 182/1997 cit., entre otras.

que, aunque de configuración legal, tienen origen constitucional, y la noción misma de ciudadanos conlleva igualdad».

En ese sentido las prestaciones patrimoniales y formales que devienen del deber de contribuir se imponen con la finalidad de satisfacer las necesidades y por ende atender los requerimientos del interés público de acuerdo con criterios equitativos en el reparto de la carga pública, para garantizar el cumplimiento de los fines mencionados se establece por ley deberes jurídicos concretos aplicando el principio de legalidad con fundamento en razones de solidaridad para fines de redistribución.

Se concluye este apartado afirmando que la prestación tributaria es una prestación patrimonial a título definitivo²⁷⁸, cuya finalidad y razón de ser es la financiera, es decir, la de financiar el gasto público, se precisa además en forma expresa que es este, —el deber de tributar—, una derivación directa de la formulación constitucional del deber de contribuir al gasto público, que tiene un fundamento tanto jurídico, como de orden político y económico, en manifestaciones de capacidad económica.

5.1. El deber de contribuir como deber solidario de sostenimiento de la carga pública

Solo el legislador por razones de la solidaridad que rige en el sistema democrático, puede hacer real o efectivo en cada caso el cumplimiento de los deberes constitucionales a través de la organización de los deberes públicos²⁷⁹; para evitar ideologizar el desarrollo de este tema, se abstraerá del estudio, las premisas ya citadas de la solidaridad propugnada como principio rector del *buen vivir* incurso en la Constitución de Ecuador y se estudiará su alcance tanto jurídico como económico en el sistema tributario.

La solidaridad entendida desde la perspectiva económica como el «conjunto de técnicas o mecanismos destinados a asegurar una más justa distribución espacial o territorial de la riqueza nacional corrigiendo los seculares desequilibrios»; desde el punto de vista jurídico implica un conjunto de garantías «de los principios constitucionales de igualdad y

²⁷⁸ Así lo afirma PÉREZ DE AYALA J. L.: *Algunos problemas interpretativos...*, óp. cit., pp. 82-83.

²⁷⁹ Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 22.

libertad»²⁸⁰; garantiza pues una función social en las contribuciones al gasto público, que desde una perspectiva inicial, no tienen más motivación que la propia configuración de un deber constitucional.

Con base en los argumentos jurídicos esgrimidos por el Tribunal Constitucional español en la sentencia 76/1990 cierta parte de la doctrina, —más en la línea hacendista, que jurídica— afirma que el destino de los tributos, o mejor de sus rendimientos, en una democracia pluralista, configura el tributo como una prestación patrimonial de solidaridad que se establece por los grupos socialmente y democráticamente mayoritarios frente a la opinión y el interés de los grupos sociales y democráticamente minoritarios²⁸¹.

Cabe afirmar que «en una democracia, los gastos colectivos se deben supervisar de manera colectiva. Como la exigibilidad de derechos básicos presupone el gasto de dineros públicos limitados, los contribuyentes tienen derecho a saber si la operación vale la pena, si los beneficios recibidos son más o menos equivalentes a los desembolsos realizados. En la medida en que es financiado por la comunidad, un determinado patrón de imposición de la ley deberá ser justificado frente a ella, con las correspondientes salvaguardias para los miembros de las minorías»²⁸².

Ahora bien, la solidaridad como fundamento del deber de contribución tiene su cimiento en la función así mismo social del gasto público; pues en gran medida, de la dirección y proporcionalidad de las erogaciones, dependerá la garantía de algunos derechos de los ciudadanos, particularmente los básicos, que suelen ser asumidos por el Estado por mandato constitucional, tales como educación, salud, seguridad entre otros.

Se puede decir que la «financiación de derechos básicos a través de ingresos derivados de los impuestos nos ayuda a ver con claridad que los derechos son bienes públicos: servicios sociales financiados por los contribuyentes y administrados por el Estado para mejorar el bienestar colectivo e individual»²⁸³; ello explica, porque las Constituciones producto del

²⁸⁰ ALONSO DE ANTONIO J. A.: *El estatuto autonómico y el principio de solidaridad como colaboración legislativa*, Vol. 1, Monografías 8, Madrid, Congreso de Diputados, 1986, pp. 380 y 382.

²⁸¹ Vid. PÉREZ DE AYALA J. L.: *Algunos problemas interpretativos...*, óp. cit., p. 29.

²⁸² HOLMES S. Y SUSTEIN C.: *El costo de los derechos*, óp. cit., p. 246.

²⁸³ *Ibíd.* 69. «...«Donde hay un derecho, hay un remedio» es una máxima legal clásica, los individuos gozan de derechos, no en el sentido moral sino legal, sólo si su propio gobierno repara en forma justa y predecible las ofensas que sufren. [...] Los derechos son costosos porque los remedios lo son. La imposición de las leyes es costosa, sobre todo si ha de ser uniforme y justa; y los derechos legales son vacíos si no existe una fuerza que los haga cumplir. Dicho de otro modo, casi todos los derechos implican un deber

constitucionalismo garantista, incluyen una función social y solidaria al deber de contribución al gasto público; encontramos así varios ejemplos tales como: a) la constitucionalización del componente presupuestario «gasto público social» en forma expresa en Constituciones andinas como la colombiana, b) la remisión tácita de este mismo componente del gasto público en la Constitución ecuatoriana; y c) la configuración de principios constitucionales como el de equidad en la distribución del gasto público en la Constitución de España.

Otra forma de vincular la solidaridad al sistema tributario para garantizar otros derechos, es por la vía del reconocimiento y protección, lo cual genera costos para el Estado, así por el ejemplo el derecho a la propiedad, que siendo «fundamental», se reconoce a los privados, más se le confiere función social; al propio tiempo, está garantizada y protegida de la confiscación por cualquier vía, incluso la coactiva tributaria, con especial énfasis.

Al hablar sobre el deber jurídico de colaboración con la Administración tributaria se analizó ya la STC 100/84²⁸⁴ que toca temas centrales como el derecho a la intimidad y el secreto profesional en relación a la colaboración con la Administración de las entidades bancarias; ahora bien, a propósito de dicha sentencia el Tribunal Constitucional aprovechó para hacer una reflexión sobre la finalidad del deber de contribuir y en el F.J. 3 manifestó que debido a la carga apremiante el deber de una aportación equitativa para el sostenimiento del gasto público resulta especialmente apremiante, por lo que la distribución de la carga tributaria ha de ser justa, «ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar»; por lo que el Tribunal Constitucional afirma que la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración puede recaer no sólo sobre los contribuyentes directamente afectados, sino que también extenderse a quienes puedan prestar una ayuda relevante en esa tarea de alcanzar la equidad fiscal.

Se ha dicho en la doctrina contemporánea que en esta sentencia «se ha configurado así el deber de contribuir como una manifestación del principio de solidaridad que subyace en los valores fundamentales del ordenamiento constitucional, deber cuya realización resulta

correlativo, y los deberes sólo se toman en serio cuando su descuido es castigado por el poder público con recursos del erario público», pp. 63-64.

²⁸⁴ Sentencia 110/1984, cit.

especialmente apremiante y que justifica la derivación de exigencias, incluso a otros titulares no directamente relacionado; un genérico deber de colaboración con la Administración»²⁸⁵.

Parecería ser que esta doctrina, de alguna forma está localizando en el principio de la solidaridad, el fundamento o la causa misma de la existencia de los tributos; habiendo superado la necesidad de motivar la creación de tributos a través de diversas teorías causalistas, los doctrinarios contemporáneos, parecerían querer revitalizar ciertos estudios arguyendo en la solidaridad que se afincan en los valores del nuevo constitucionalismo, la respuesta a la recurrente interrogante social ¿por qué pagamos tributos?

En la búsqueda de doctrina que pudiese dar respuesta a esta pregunta, encontramos lo que PÉREZ DE AYALA denomina una obligación políticamente justificada de pagar impuestos, misma que «depende no sólo de su eficacia para promover la solidaridad social por vía coactiva; depende también de los efectos sobre la solidaridad social hubiera supuesto dejar esos recursos en manos privadas, y por tanto no recaudarlos fiscalmente»²⁸⁶, puesto que la finalidad primordial es el recaudo de recursos que al solventar el gasto público cumplan con la solidaridad por vía de redistribución.

Al autor le parece importante señalar que esta función política de «solidaridad», se establece como un postulado finalista del tributo que no se discute y que, a nuestro juicio, constituye a los principios de capacidad económica y de generalidad en dos principios necesariamente subordinados a, e integrados en las exigencias de los principios rectores de la política social y económica; dejando de ser así, unos principios inspiradores «de la justicia del impuesto», para convertirse en unos principios inspiradores de «la justicia a través del impuesto»; esto es que buscan la justicia social, la justicia <fuera del impuesto>; pero que —en lo que a esta exclusiva función se refiere— no buscan ni garantizan la justicia tributaria material, esto es la justicia «en el» o «dentro» del impuesto²⁸⁷.

²⁸⁵ Vid. ESCRIBANO F.: *La configuración jurídica...*, óp. cit., p. 411. Conuerdo plenamente con criterios modernos por los que al principio de solidaridad se le concede un lugar central en el sistema de valores de nuestras Constituciones, no sólo desde el punto de vista territorial, sino también de las relaciones entre los ciudadanos, por eso, es lógico que el deber de tributación sea una manifestación de dicho principio; con lo que no se concuerda es en la intención de atribuirle a principio de solidaridad la justificación constitucional de la existencia misma del deber de contribuir. Vid. al respecto GARCÍA DORADO F.: óp. cit., p. 36.

²⁸⁶ PÉREZ DE AYALA J. L.: *Algunos problemas interpretativos...*, óp. cit. p. 29.

²⁸⁷ Vid. PÉREZ DE AYALA J. L.: *Algunos problemas interpretativos...*, óp. cit. p. 29.

Ahora bien, también se han manifestado posiciones críticas ante estos intentos dogmáticos que buscan en la solidaridad una justificación al pago de tributos; se ha dicho, que es un gran error situar el fundamento de los deberes en la solidaridad, olvidando que es la constitucionalización del deber y no la solidaridad lo que justifica la intervención del legislador en las áreas en que las Normas Fundamentales definen un deber. Y, en el caso concreto, deber de contribuir, el destino de la norma constitucional no es sólo el legislador²⁸⁸.

Esta posición es la que se comparte, aunque no por ello se descarte a la solidaridad como elemento complementario, si bien no del deber constitucional de contribuir, sí de la exigencia misma de tributar, que paralelamente coadyuve a orientar el destino del gasto público que con el ingreso tributario se financie hacia fines redistributivos, socialmente responsables y solidarios.

Por lo que no es preciso buscar en el contenido de la norma fundamental que configura el referido deber, causa social, política o económica que justifique la creación de las obligaciones, basta con entender, que el deber de contribuir se configura a partir de conceptos de igualdad y equitativa distribución de la carga tributaria, de acuerdo a la configuración constitucional y los valores que la propia Constitución propugna.

Ahora bien, sabiendo que el principio de solidaridad no es el fundamento o causa material del deber de contribuir; más admitiendo, que este puede atender a fines sociales y solidarios, se puede afirmar sobre el deber de contribuir del artículo 31 de la Constitución de España que éste en tanto sea visto como deber de solidaridad social, se conecta, lógica e ideológicamente, con la cláusula de Estado social y democrático de Derecho²⁸⁹ y con los derechos económicos y sociales que se consagran en la Constitución²⁹⁰, «normas programáticas o normas-fin».

²⁸⁸ Vid. GARCÍA NOVOA C.: *La doctrina del principio de solidaridad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano*, Revista Peruana de Derecho Tributario – Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review N° 11, Año 3, Lima, Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la USMP, 2009, p. 14.

²⁸⁹ Vid. artículos 1.1 de la Constitución de España. Aunque con mayor dificultad interpretativa, sobre la obligación de pagar los tributos establecidos en la ley, de acuerdo con el artículo 83.15, dado que se lo configura paralelamente al deber de cooperar con el Estado, ésta relación ideológica también se conecta con la cláusula del Estado Constitucional de derechos y de justicia del artículo 1ero de la Constitución de Ecuador.

²⁹⁰ Vid. artículos del 39 a 52 de la Constitución de España. En el mismo sentido, que la nota anterior, se aplica entonces ésta lógica a la interpretación de los artículos 85, 283-288 Constitución de Ecuador.

De acuerdo con RODRÍGUEZ BEREIJO, existe una perfecta ilación lógica y funcional de la que se desprende una configuración institucional de la Hacienda Pública como un instrumento de transformación y emancipación económica y social, en la medida en que los poderes públicos, a través de los programas de ingresos y de gastos públicos, aparecen comprometidos, por virtud de los principios jurídicos y de los criterios sancionados en la Constitución, con la consecución de un orden social más igualitario y justo²⁹¹.

En la sección primera, capítulo cuarto de la Constitución Económica de Ecuador, el artículo 283 establece que el sistema económico es social y solidario, la política fiscal contenida en el artículo 285 está orientada a partir de ese hilo conductor, por lo que no sorprende que el deber de colaborar con el Estado a través del pago de tributos del artículo 83.15, esté directamente relacionado con el referido principio que deviene concomitantemente del modelo de Estado Constitucional de derechos y de justicia adoptado conforme el artículo 1, ello implica reconocer nuevamente que existe conexión directa entre el modelo económico del Estado y los principios generales con el régimen tributario.

A este respecto las posiciones doctrinales reflejan tanto aspectos positivos como negativos en su configuración, en cuanto a los segundos «al igual que acontece con los derechos fundamentales y las libertades públicas se producen aquí la singular paradoja, tantas veces subrayada, de que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, como deber constitucional de solidaridad, sea presupuesto indispensablemente de una vida social organizada, libre y democrática, de la existencia del Estado y, al mismo tiempo, también una amenaza potencial para los derechos constitucionales»²⁹².

Como característica positiva el deber de contribuir tiene una doble connotación desde su concepción constitucional, «por una parte, la capacidad económica garantiza la igualdad de trato en el sostenimiento de las cargas públicas que corresponde a la dignidad de la persona; por otra, supone la medida del deber de contribuir: la medida de un deber de solidaridad hacia los demás hombres que se lleva a la práctica con la mediación del Estado»²⁹³.

²⁹¹ Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., pp. 27 y 28.

²⁹² *Ibíd.*, p. 28.

²⁹³ Vid. HERRERA MOLINA P.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Madrid, Marcial Ponds, 1999, pp. 82-83.

Supone entonces la configuración del deber de contribuir a través de diversos principios constitucionales del sistema tributario, la concesión a tales principios de una función especial, garantizar la justicia en la imposición; así los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, pueden ser vistas como expresiones del valor fundamental de la justicia tributaria²⁹⁴.

Para concluir el desarrollo de este ítem, me remito a LOZANO SERRANO para quien lo significativo del deber de contribuir no es el trasvase de riqueza que puede operar —o, al menos, no en exclusiva—, sino que dicho trasvase sea expresión del principio de solidaridad y que a través de él se obtengan los resultados de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad a que le obliga el artículo 31.1 de la Constitución; debiendo basarse para ello, generalmente, en criterios de capacidad económica, tanto en la selección de los hechos imponibles como en la cuantificación de la prestación misma²⁹⁵; este criterio podría aplicarse incluso al deber de pagar tributos del artículo 83.15 de la Constitución de Ecuador, y tal vez con mayor facilidad que para su símil española; pues es, el mismo sistema económico que propugna la Constitución vigente, «solidario»; y su contenido material es transversal a todas las normas que regulan la actividad pública, incluida la financiera y por ende también la tributaria; sobre todo si tenemos en cuenta el contenido ideológico ya descrito que en el fondo lleva implícito el deber de colaborar con el Estado.

De esta forma, me atrevo a teorizar que el ciudadano contribuyente en Ecuador, termina siendo un súbdito fiscal, en razón precisamente de una solidaridad que se atribuye como fundamento de la contribución, para el cumplimiento de fines sociales más amplios y complejos, que van más allá de la simple satisfacción de necesidades básicas.

²⁹⁴ Para profundizar los estudios sobre el alcance de los principios del sistema tributario y su connotación en el cumplimiento de la justicia en materia tributaria se puede consultar AGUALLO AVILÉS A. y BUENO GALLARDO, E.: “Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del artículo 31.1 CE”; en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., y otros (coord.), *Estudios en Homenaje al Profesor PÉREZ DE AYALA*, Madrid, Dykinson, 2007; MARTIN DELGADO J. M.: *Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución de 1978*, Revista Hacienda Pública Española N° 60, 1979; DE LA CASA V.: *Los principios tributarios del artículo 31.1 de la Constitución y la concurrencia de tributos*, Revista de Información Fiscal N° 109, Madrid, Thomson-Reuters, 2012, pp. 13-41, y del mismo autor *Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos*, Revista Crónica Tributaria N° 144, 2012.

²⁹⁵ LOZANO SERRANO C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, p. 88.

5.2. El derecho fundamental a contribuir en la medida de la capacidad económica

Considerando que el significado y naturaleza jurídica de los deberes constitucionales se halla estrechamente relacionado con la idea misma que se tenga acerca de la Constitución y su valor jurídico normativo²⁹⁶, cabe afirmar que el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público se asocia en forma general con un conjunto de derechos, algunos directamente relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias contempladas en la ley y otros expresamente enunciados en la propia Constitución en calidad de principios que garanticen una contribución en la medida de la capacidad económica.

Conforme la actual configuración del deber constitucional contenido artículo 31.1 de la Constitución española; aquel es de contribución al gasto público en la medida de la capacidad económica del obligado; ello abre varias interrogantes, por ejemplo: ¿cómo y en qué forma se relaciona con los derechos fundamentales?, ¿se trata de un deber, que al mismo tiempo es un derecho?, y finalmente ¿puede considerarse a la contribución en la medida de la capacidad económica como un derecho fundamental en sí mismo?

En la doctrina alemana del Derecho público de la segunda mitad del siglo XIX²⁹⁷ los deberes estatales que se enunciaban en la Constitución se situaban en la esfera del sometimiento de los ciudadanos a la voluntad, al poder del Estado y no son más que aplicaciones o manifestaciones singulares de la relación general orgánica de sujeción de los ciudadanos al Estado como contrapartida de los derechos que la propia Constitución les atribuye como miembros de la colectividad estatal²⁹⁸.

Por otro lado, en el constitucionalismo contemporáneo para hacer efectivo el cumplimiento de los deberes se requiere del obligado un comportamiento de *dare* o *facere*, o bien de dar, omitir, hacer u omitir dar; que al mismo tiempo comportan una expectativa de contrapartida estatal en el cumplimiento y garantía de determinados «derechos»²⁹⁹.

²⁹⁶ En ese sentido ver: RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional*, óp. cit., p. 7.

²⁹⁷ Vid. GERBER: óp. cit.; y, JELLINEK, óp. cit.

²⁹⁸ RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber de contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 19.

²⁹⁹ DE ESTEBAN y GONZÁLEZ TREVIJANO, sobre la relación deber-derecho manifiestan que a partir de la Declaración francesa de 1775 como justificación de la Declaración de derechos que la misma establecía, en adelante las Constituciones consagraron diversos deberes recogiendo principios éticos; sin embargo, algunos desde el principio tuvieron un alcance jurídico al sancionarse su incumplimiento. Vid. *Curso de*

El concepto «deber constitucional» aparece, en gran parte de las Constituciones actuales, como complementario del concepto de «derecho fundamental», pero en el constitucionalismo histórico del siglo XIX cuando la enunciación de los deberes constitucionales de los ciudadanos apareció con indudable carga ética y moral como una exigencia derivada de su condición activa como miembro de la comunidad política y como contrapartida a los derechos fundamentales, con lo cual afirma que ésta relación derechos-deberes está cargada fuertemente de una corriente jurídica iusnaturalista³⁰⁰.

Para contestar las preguntas planteadas es preciso establecer criterios distintivos entre deberes y derechos constitucionales; conceptos que adolecen de un considerable relativismo, «como se demuestra mediante la confusión entre ambos tipos de situaciones que se manifiesta en varias normas materiales de la Constitución ya sea enuncien como derechos o como deberes»³⁰¹.

De la redacción del precepto que configura el deber de contribuir al gasto público en el artículo 31.1 CE, se desprende que éste incluye además de la idea de deber, tanto la función que ha de cumplir, como la medida en que ha de hacerse efectivo, por lo que no cabría, al menos en nuestra era constitucional garantista, atribuírsele naturaleza de deber autónomo³⁰² en estricto sentido, como cierta doctrina llegó a afirmar³⁰³.

Derecho Constitucional Español, Vol. II, Madrid, 1993, pp. 306-307. Al respecto GARCÍA DORADO señala que las ideas revolucionarias francesas tuvieron acogida en el Constitucionalismo español de principios de siglo XIX, óp. cit., p. 29. Vale la pena aclarar sobre tal influencia que la recepción en el Ecuador de teoría extranjera se ha sentido con fuerza tan notoria que bien puede afirmarse entonces que tal tendencia francesa también ha influenciado el constitucionalismo ecuatoriano, que ha sido matizado por la influencia contemporánea italiana, alemana, así como la misma española, por otro lado las particularidades del sistema jurídico ecuatoriano provienen de la plurinacionalidad y multiculturalidad que evidentemente fortalece un pluralismo jurídico que se manifiesta claramente en el texto constitucional y la adopción de premisas ancestrales como formas jurídicas del ordenamiento general.

³⁰⁰ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber contribuir como deber de contribuir. Su significado jurídico*, óp. cit., p. 6.

³⁰¹ Vid. VARELA S.: óp. cit., p. 85.

³⁰² Se afirma que un deber es autónomo cuando no es el resultado de la «simple consecuencia directa de derechos o institutos que la Constitución garantiza, o de potestades que atribuye»; además lo es cuando sopesa por igual a todos los ciudadanos sometidos al poder del Estado, «no sólo sobre quienes se encuentran en determinada relación con otros». Vid. en ese sentido RUBIO LLORENTE F.: óp. cit., p. 20.

³⁰³ En doctrina también se reconoce el criterio distintivo del interés o bien jurídico que con la imposición del deber se pretende servir y, por tanto, la relación de autonomía o dependencia existente entre el deber y los derechos o competencias consagrados o atribuidas por la Constitución. En cuanto que carecen de autonomía, es absurdo considerar deberes constitucionales los que existen como simple correlato de derechos fundamentales ajenos, o como límites internos de los propios como consecuencia de la sujeción específica a órganos concretos de poder. Vid. RUBIO LLORENTE F.: óp. cit., pp. 17-18.

Es preciso entonces señalar que la autonomía que hoy en día se le puede reconocer, es frente al catálogo de derechos fundamentales que la Constitución recoge; es decir que no depende de la existencia de uno o varios de esos derechos para configurarse como deber jurídico. Esto no significa por un lado que no tenga relación con alguno de ellos, —por ejemplo: el derecho a la propiedad en relación a la no confiscatoriedad—; y por otro, que no pueda de su propio contenido material, acoger un derecho subjetivo, independiente de los fundamentales, cuya naturaleza aún no se ha definido.

A efectos de obtener la necesaria distinción, se puede recurrir a criterios diferenciadores como los de ventaja y carga³⁰⁴, ello permitirá delimitarlo conceptualmente y distinguirlo del derecho a contribuir en la medida de la capacidad contributiva; en esa línea de pensamiento, se entendería que la obligación tributaria propiamente dicha es la «carga» en sí misma, y la «ventaja» vendría a ser el derecho a que dicha «carga», sea en medida de la «capacidad económica».

Ello implica que se trata de un «deber-derecho», es decir de dos institutos jurídicos correlativos entre sí, con implicaciones de orden jurídico tanto para el legislador como para el ciudadano, siendo la mayor dificultad de esta tesis, determinar los límites máximos y mínimos de la ventaja; es decir, de la contribución en la medida de dicha capacidad económica.

Preceptos normativos como el deber de contribuir en la medida de la capacidad económica reflejan precisamente dicha relatividad, presentándose dos escenarios; uno por el que se pretende conceptualizar y fusionar los conceptos deber-derecho al unísono en una norma precisamente «material» dirigida a los poderes públicos; y por otro lado, un escenario, en el que es indispensable delimitar conceptualmente cada uno, para determinar adjetivamente la forma en que ha de hacerse exigible al ciudadano; asociar los conceptos de carga-ventaja, permitiría trazar la línea divisoria entre el derecho y el deber, teniendo como óbice para tal delimitación, el reconocimiento del rol que los poderes públicos cumplen en cada uno de los escenarios.

Mientras que una parte de la doctrina ha acuñado una concepción de «derechos constitucionales como un <orden de valores> cuya realización se impone a los poderes

³⁰⁴ Por una parte se dice que los derechos suponen el reconocimiento a las personas de situaciones de ventaja, mientras que los deberes implican situaciones de desventaja o de carga. Vid. DE ENTERRÍA E. y FERNÁNDEZ T. R.: *Curso de Derecho Administrativo*, Vol. I, 3ed. Madrid, 1980, pp. 80-119.

públicos, de ahí que los supuestos de «deber-derecho» puedan traducirse fácilmente en términos de «derecho-función», «derecho-institución» o «derecho-valor»...»; en tales supuestos «no estaríamos ante una ventaja ni ante una carga, estaríamos ante el reconocimiento de un ámbito de intervención del poder público para procurar el cumplimiento de valores o funciones»³⁰⁵; otra parte «rechaza el entendimiento de los derechos públicos subjetivos, como configuraciones normativas de un estatuto negativo o de defensa frente al Estado. Y se afirma, en su lugar, que el ejercicio de tales derechos representa, más bien, una «función» necesaria del proceso democrático, una responsabilidad de carácter público, que ha de ser, por tanto, promovida y es dirigida por actos del poder estatal»³⁰⁶.

Ahora bien, sobre la redacción final del precepto constitucional que anuncia el deber de contribuir, este asigna al deber una finalidad específica, el sostenimiento de los gastos públicos y sujeta su puesta en práctica a una reserva de ley cualificada, dentro de unos límites configurados por los principios del sistema tributario justo, por lo que efectivamente se afirma existe relación entre el deber y uno, sino varios «derechos subjetivos» derivados de la finalidad específica.

En definitiva «las normas constitucionales relativas a deberes se dirigen primariamente a establecer una vinculación de la conducta de los poderes públicos, y no de la conducta de los particulares, o dicho con otras palabras: que sobre tales normas tampoco puede fundamentarse, en términos jurídicos, el pretendido principio de sujeción de los ciudadanos a la Constitución»³⁰⁷. Habría entonces, para encontrar la conexión jurídica entre el deber y el derecho, recurrir a un análisis ideológico de la noción «deber». En tal sentido, cuando la Constitución está formulando este deber no lo hace para vincular directamente al ciudadano; no así a los poderes públicos que aun sin previsión de sanciones, están llamados a aplicar el deber constitucional mediante desarrollo normativo.

³⁰⁵ PETER HÄBERLE: *La esencia de la garantía del artículo 19, párrafo 2 de la Ley Fundamental. Al mismo tiempo una contribución institucional de los derechos fundamentales y de la doctrina de las leyes del título*. (Die Wesensgehaltsgarantie des Art. 19 Abs. 2 Grundgesetz. Zugleich ein Beitrag zum institutionellen Verständnis der Grundrechte und zur Lehre vom Gesetzesvorbehalt), Karlsruhe, 1972. Referencia en VARELA S.: óp. cit., p. 86.

³⁰⁶ HERBERT KRÜGER: «Concepción de los derechos fundamentales y la libertad como una función del Estado» en *Teoría General del Estado* (Allgemeine Staatslehre, Stuttgart), 1966. *Requisitos constitucionales y expectativas*, «Verfassungsvoraussetzungen und Verfassungserwartungen», *Festschrift für U. Scheuner*, Berlín, 1973; y, *Programa Nacional de integración de la Constitución* (Die Verfassung als Program der nationalen Integration), *Festschrift für F. Berber*, München, 1973. Referencia en VARELA S.: óp. cit., p. 85.

³⁰⁷ VARELA S.: óp. cit., p. 86.

A partir de estos criterios algunos autores afirman que la idea del deber constitucional no tendría otro significado que el de encubrir relaciones de poder, pretendiendo esconder que la imposición de tales deberes son primariamente el fruto del ejercicio de un poder sancionador, por ello implica una profunda contradicción pretender la existencia de un deber constitucional que genere obligaciones «éticas» pues la idea de una obligación con tal connotación como resultado de la aplicación de la voluntad del poder público resulta contradictoria³⁰⁸. Sin embargo, es precisamente la noción de «obligación ética» uno de los argumentos que permiten concebir al deber de contribuir como un derecho no solo «subjetivo» sino «fundamental» con características particulares.

En ese sentido, no es nuevo, ni sorprendente el reconocimiento que la doctrina española³⁰⁹, alemana³¹⁰ o italiana³¹¹ le han dado a la existencia de un derecho subjetivo a ser gravado en la medida de la capacidad económica; lo que sí resulta innovador es la consideración de este derecho con la categoría de «fundamental».

Dos posiciones muy claras se encuentran al respecto en la doctrina contemporánea; por un lado, particularmente en la teoría alemana e italiana se ha aludido a la existencia de un verdadero «derecho fundamental» a contribuir en la medida de la capacidad económica, doctrina que ha sido receptada en España por HERRERA MOLINA; por otro lado, una posición divergente, no reconoce que del contenido del deber-derecho a contribuir al gasto público en la medida de la capacidad económica, se haya configurado material y formalmente como «derecho fundamental».

En esta segunda línea de pensamiento, advierte RODRÍGUEZ BEREJO, que de mirar el contenido de tal «derecho» del particular en esa aparente relación entre los ciudadanos y el Estado, nada nuevo añade a cuanto se deriva de la sujeción de los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico en cuanto al derecho que todos

³⁰⁸ Cfr. VARELA S.: óp. cit., p. 86.

³⁰⁹ Vid. GARCÍA AÑOVEROS J.: *Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración financiera*, en Revista Española de Derecho Financiero N° 76, 1992, HERRERA MOLINA P.: óp. cit., entre otros.

³¹⁰ HUSTER S.: *Rechte und Ziele. Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*, Duncker & Humblot, Berlín, 1993, p. 217; y, TIPKE K.: *Die Steuerrechtsordnung*, Verlag Dr. OTTO SCHMIDT, Köln, 1993, vol. I, p. 882 en relación con el Vol. III, p. 1392: «los contribuyentes constituyen una comunidad solidaria (...) cada contribuyente tiene el derecho a exigir que los demás contribuyentes que se encuentren en la misma situación no sean gravados en mayor o menor medida, porque la preferencia de uno (de un grupo) supone un perjuicio para el otro (para el otro grupo)». Referidos por HERRERA MOLINA P.: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, óp. cit., p. 61.

³¹¹ Vid. BERLIRI L. V.: *El Impuesto Justo*, VICENTE-ARCHE DOMINGO F. (trad.), IEF, Madrid, 1986.

tienen al pleno respeto por los poderes públicos de las garantías constitucionales en la imposición de los tributos³¹². De acuerdo con el autor, más que un derecho subjetivo típico propiamente dicho se trataría más bien de un derecho subjetivo en el sentido de una facultad o poder «reaccional» configurado en calidad de defensa y protección del ciudadano frente al Estado.

A este respecto el Tribunal Constitucional de España al resolver una cuestión de inconstitucionalidad relativa a la tributación de los miembros de la unidad familiar aludió «al derecho fundamental de cada uno de tales miembros como sujetos pasivos del impuesto a contribuir, de acuerdo con su propia capacidad económica» en la STC 45/1989 F.J. 7³¹³ alude además a mecanismos correctores, puesto que pese a reconocer que la igualdad absoluta, matemática, es, ciertamente, tal vez un ideal inalcanzable en cada caso concreto, el sistema debe tender hacia ella.

HERRERA MOLINA a través de un análisis del ordenamiento tributario español a la luz del Derecho alemán, examinó el principio de capacidad económica desde su auge, pasando por la evidente crisis de la tesis de interdicción de la arbitrariedad y el aparente resurgimiento de aquel en calidad de derecho fundamental.

Los exámenes realizados por el autor a la jurisprudencia tanto alemana³¹⁴ como española³¹⁵, parecieron encontrar sustento en la consideración de la categoría fundamental de un derecho cuyo origen y justificación se encuentra en el principio de igualdad. El

³¹² RODRÍGUEZ BEREIJO A.: *El deber contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 35.

³¹³ STC 45/1989 de 20 de febrero de 1989 (BOE núm. 52 de 02 de marzo de 1989). Cuestión de inconstitucionalidad 1837-1988. En relación con determinados preceptos de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, de normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, teniendo en cuenta la reforma operada por la Ley 48/1983. La sujeción conjunta al impuesto de los miembros de la unidad familiar no puede transformar el impuesto sobre las personas físicas en un impuesto de grupo, porque esta transformación infringe el derecho fundamental de cada uno de tales miembros, como sujetos pasivos del impuesto a contribuir, de acuerdo con su propia capacidad económica, en la misma cuantía en que habrían de hacerlo si, manteniendo esa misma capacidad, tributasen separadamente.

³¹⁴ «Pese al silencio de la Norma Fundamental, tanto la doctrina⁵ como la jurisprudencia constitucional alemana, admiten que puedan atribuirse derechos fundamentales a las organizaciones sin personalidad jurídica que sean sujetos de imputación de normas jurídicas, siempre que la naturaleza del derecho lo permita» HERRERA MOLINA P.: *Capacidad económica y sistema fiscal*, óp. cit., p. 85. Vid. Fallos: BVerfGE 3, 383, 391; 4, 7, 12; 6, 273, 277; 10, 89, 99; 12, 6, 8; 15, 235, 239; 18, 399, 403; 18, 441, 447; 19, 206, 215. «Sólo las personas físicas son plenos titulares del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica en su doble vertiente objetiva (tributación de la riqueza neta) y subjetiva (relevancia de las circunstancias personales y familiares). Sin embargo las personas jurídicas pueden ser titulares de un derecho fundamental a tributar con arreglo a su capacidad económica objetiva (riqueza disponible), derecho que también cabe atribuir a los entes sin personalidad que el ordenamiento tributario configure como sujetos de derecho». *Ibíd.* pp. 92.93.

³¹⁵ En ocasiones matizada por los pronunciamientos de la Corte italiana.

Tribunal Constitucional alemán por ejemplo ha reconocido «expresamente que los límites a la imposición no vienen marcados por las necesidades financieras, sino por el *«derecho fundamental»* de los contribuyentes a una tributación basada en el principio de igualdad»³¹⁶; la nueva jurisprudencia alemana dice el autor, «atribuye un papel central al principio de igualdad en materia tributaria, y al principio de capacidad económica como medida de aquella igualdad, considera además que los contribuyentes tienen un derecho fundamental a una tributación basada en el principio de igualdad»³¹⁷.

Por su parte sobre la jurisprudencia constitucional española menciona el autor³¹⁸ que no muestra una evolución paralela al caso alemán, puede afirmarse sin lugar a dudas que la capacidad económica, la igualdad tributaria y la misma justicia impositiva se encuentra en crisis, sin embargo de lo cual, existen líneas jurisprudenciales con argumentación interesante «unas sentencias aisladas afirman la íntima conexión entre la genérica igualdad del artículo 14 y la capacidad económica, así como la existencia de un derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica. Otras realizan un cierto control de proporcionalidad cuando la capacidad económica entra en conflicto con exigencias de la practicabilidad».

Uno de los principales argumentos del autor, se encuentra en la ya citada, controvertida y criticada sentencia 45/1989 del Tribunal Constitucional de España que llevó a declarar inconstitucional el mecanismo de tributación conjunta previsto en la Ley General Tributaria de 1978 para las unidades familiares. Afirma el autor que de haberse seguido alguna de estas líneas jurisprudenciales se habría terminado la crisis jurisprudencial que afecta el análisis de la consideración de la capacidad económica como principio informador del sistema tributario.

Al respecto RODRÍGUEZ BEREJO sostiene que «de la misma Constitución y del mandato en ella contenido en el artículo 31.1 (y no ya de la Ley ordinaria) parece que surgiría directamente para los ciudadanos una relación (jurídica), fuente de obligaciones/deberes (pagar los impuestos legalmente establecidos y cumplir los deberes tributarios formales de

³¹⁶ (Grundercht auf Besteuerungsgleichheit) Vid. HERRERA MOLINA P.: óp. cit., «Los autores españoles y alemanes coinciden en señalar que la capacidad económica no sólo ha de actuar como medida distributiva de la imposición, sino como criterio orientativo del gasto público. En nuestro país esta afirmación suele hacerse en términos amplios, mientras que en Alemania se restringe a determinadas transferencias en favor de los ciudadanos, como las ayudas sociales de tipo no contributivo», p. 61.

³¹⁷ Para mayor detalle sobre los fallos de la corte constitucional ver HERRERA MOLINA P.: *Capacidad económica y sistema fiscal*; la cita referenciada responde al texto de la página 64.

³¹⁸ Vid. HERRERA MOLINA P.: *Capacidad económica y sistema fiscal...*, óp. cit., p. 68.

colaboración con la Administración fijados por la Ley) (SSTC 110/1984 F.J. 3 y 76/1990 F.J. 3) pero también de derechos: el derecho a que el mandato constitucional dirigido al Legislador tributario se cumpla dentro de los límites que la Constitución establece»³¹⁹.

Aun cuando el mismo autor afirma que en doctrina se ha hablado con seriedad sobre un verdadero derecho fundamental «en los términos del artículo 53.1 CE» como contrapartida al deber constitucional de contribuir del artículo 31.1 CE, no puede pasarse por alto que el criterio de HERRERA MOLINA deviene de la interpretación de la jurisprudencia española a la luz del ordenamiento jurídico y jurisprudencia alemana; olvidando —recalca— el dato positivo de la Constitución española, es decir la posición jerárquica y privilegiada de los derechos fundamentales respecto de los demás derechos y principios constitucionales frente a su símil alemán cuya formulación es diferente; sostiene además, que no se puede sin romper las reglas de la hermenéutica asimilar la norma, doctrina y jurisprudencia alemana, asumir que la Constitución Española, aun cuando sus preceptos relativos al deber de contribuir se refieran a la igualdad, pretender que sus preceptos sean intercambiables³²⁰ con los del ordenamiento alemán.

Ahora bien, para dilucidar si efectivamente, más allá de los pronunciamientos de determinados sectores de la doctrina, contribuir en la medida de la capacidad contributiva es más que un derecho subjetivo público, un verdadero «derecho fundamental», es indispensable remitirnos brevemente a doctrina especializada que nos oriente sobre la naturaleza de este tipo de derechos, para poder afirmar si de acuerdo a la actual configuración del deber de contribuir, el derecho que en cuya contrapartida existe, pueda ser considerado como tal.

De acuerdo con ALEXY, los derechos fundamentales son derechos para los que es eminentemente significativo el concepto de derecho a algo. Los derechos a algo o pretensiones son relaciones normativas entre tres elementos: el titular, el destinatario y el objeto del derecho³²¹.

³¹⁹ RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 35.

³²⁰ Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber contribuir como deber de contribuir. Su significado jurídico*, óp. cit., pp. 37-38.

³²¹ Vid. ALEXY R.: “Primera parte. Los derechos fundamentales”, en *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*, Serie de teoría jurídica y filosofía del Derecho N° 28, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 19.

Tres conceptos de derecho fundamental han sido esbozados en la doctrina de acuerdo a diversas concepciones; brevemente se hará referencia a cada una; así, la definición formal se basa en la manera en que está dispuesta la normatividad de derecho positivo, los derechos fundamentales son todos los derechos catalogados expresamente como tales por la propia Constitución³²² —concepto evidentemente limitado pues los derechos fundamentales no se agotan en el catálogo de derechos de una Constitución—; por otro lado, desde una definición material, solo los derechos humanos liberales del individuo, son derechos fundamentales en sentido propio, por lo tanto únicamente el individuo puede ser considerado como titular de los derechos fundamentales³²³; criterio así mismo limitado, pues excluye de esta esfera a los derechos y acciones positivas del Estado, es decir a los derechos de protección y a los derechos sociales; así como a los derechos de igualdad³²⁴. Finalmente un concepto procedimental de derecho fundamental sostiene que éstos son tan importantes, que se relacionan directamente con las garantías para hacer efectivo el derecho, y sobre todo con la protección, siendo vital determinar quién tiene competencia y de qué forma para resolver sobre los derechos fundamentales³²⁵.

Además, en un concepto completo de derecho fundamental habrán de confluír tres elementos jurídicos, el principio que le otorga contenido material, la norma de derecho fundamental que tacita o expresamente lo configura; y, la garantía constitucional de la que el derecho se asiste para garantizar su cumplimiento.

Ahora bien, «entre el concepto de norma de derecho fundamental y el derecho fundamental existen estrechas conexiones. Siempre que alguien posee un derecho fundamental, existe una norma válida de derecho fundamental que le otorga este derecho»³²⁶. Por ende cabe preguntarse, si el artículo 31.1 otorga un derecho fundamental, o simplemente configura un deber, que tiene como contrapartida natural un derecho correlativo.

³²² Ibíd. p. 21.

³²³ En ese sentido SCHMITT: *Verfassungslehre*, Berlín, 1970, AYALA F.: (trad.), *Teoría de la Constitución*, Madrid, Alianza Universidad, 1992. Referencia en ALEX Y R.: Primera parte..., óp. cit. p. 24.

³²⁴ Aunque limitado este concepto, es el que se evidencia, recoge la Constitución de España, pues su catálogo de derechos fundamentales es al propio tiempo el de las libertades públicas. Vid. Sección 1era «de los derechos fundamentales y de las libertades públicas» artículos del 18 al 30.

³²⁵ Cfr. ALEX Y R.: Primera parte..., pp. 29-31

³²⁶ ALEX Y R.: *Teoría de los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 47.

Si analizamos el derecho a contribuir en la medida de la capacidad contributiva a partir de todos los conceptos que de derecho fundamental ha construido la doctrina constitucional, —formal, material y procesalmente—; así como, en razón de los elementos jurídicos —principio, derecho y garantía— que en esta categoría deberían confluír; podemos argumentar, que de acuerdo a la actual configuración constitucional, no se trata de un «derecho fundamental» en estricto sentido.

En primer lugar, el derecho a contribuir en la medida de la capacidad contributiva, no forma parte del catálogo de derechos fundamentales de ninguna Constitución, ni aun la propia italiana, que ha sido la que de alguna manera propició la discusión teórica por el contexto de su redacción; tampoco en el contexto de la Constitución de España, aun cuando se configura como un deber-derecho; este no es expresamente «fundamental» pues no forma parte del catálogo de derechos fundamentales; aunque si está reconocido por la doctrina como un derecho subjetivo, directamente aplicable por los poderes públicos.

En segundo lugar, si los derechos fundamentales fuesen únicamente aquellos que devienen de las libertades personales y por ende se atribuyen únicamente a los individuos, la exclusión de esta definición de determinados derechos, tales como los sociales y muy especialmente los de libertad, se entiende extensiva al derecho subjetivo a contribuir en la medida de la capacidad contributiva, no solo por su naturaleza compuesta de prestación patrimonial pública y contribución solidaria; sino además puesto que el derecho subjetivo, cuya naturaleza se discute, no es exclusivo de los «individuos», la equitativa distribución de la carga tributaria, se alude como derecho de todos los contribuyentes, no solo de personas naturales en su condición de «individuos» sujetos de derechos³²⁷.

Finalmente desde el punto de vista procesal, le corresponde al constituyente resolver sobre la configuración de los derechos fundamentales y establecer los mecanismos de garantía que correspondientes; así, en ninguna de las Constituciones objeto de estudio, la voluntad constituyente ha resuelto todavía declarar como fundamental el referido derecho; han sido los diversos Tribunales Constitucionales, a partir del análisis de casos concretos, y secciones muy específicas de la doctrina contemporánea, las que han argumentado la existencia de un verdadero derecho fundamental, y tal declaración, se ha dado, en la medida

³²⁷ Las personas jurídicas también son sujetos de derechos, aunque no en la misma forma que los «individuos» así también lo son las sociedades de bienes, comunidades sucesorias y demás formas de asociación societaria u organización jurídica cuya actividad sea objeto de un régimen impositivo.

en que ha sido evidente declararlo así, ante posibles arbitrariedades de los poderes públicos. Sin embargo, esto no significa que de suyo, la norma fundamental, haya concebido el deber fundamental de contribuir, también como un derecho igualmente fundamental.

En ese sentido, el haber configurado el deber fundamental de contribución al gasto público en la medida de la capacidad contributiva, no es suficiente para identificar en su entramado normativo un derecho de igual naturaleza; no basta entonces con la enunciación conjunta deber-derecho, se requiere además de un reconocimiento o bien tácito, o bien expreso, de una declaración en calidad de principio que dote de contenido material al derecho subjetivo; se requiere además, para que tal principio se aplique, que este se configure a través en normas válidas que otorguen el derecho a los respectivos titulares, —ciudadanos contribuyentes para el caso que nos ocupa—; es decir, normas con contenido exigible a los destinatarios —todos los poderes públicos—, que no se vean limitados por el contenido abstracto de un enunciado deontológico³²⁸.

Así, el derecho a contribuir en la medida de la capacidad contributiva, encuentra su primer gran óbice, en la delimitación conceptual en si misma del concepto «capacidad contributiva»; así también, en los límites configurados para el deber; así, la justicia del sistema tributario y la noción de igualdad, se vuelven conceptos indeterminados y la garantía de no confiscatoriedad se indica como suficiente, para garantizar el derecho. Siendo el Juez constitucional y no el legislador, el que resuelva en cada caso la vulneración no de un «derecho fundamental» a contribuir dentro de cierta medida; sino respecto a los múltiples derechos subjetivos que confluyen en la relación jurídico-tributaria, y que se circunscriben pero no limitan, a la igualdad, progresividad, capacidad económica, equidad, legalidad, seguridad jurídica, no confiscatoriedad de la propiedad, entre otros.

Teniendo claro quiénes son tanto los destinatarios como los titulares del derecho subjetivo a contribuir en la medida de la capacidad contributiva, aún nos queda por analizar, el objeto del derecho; se entendería tutelado un «interés particular», de tipo patrimonial y de naturaleza económica, propia de la condición del contribuyente, por el que, solo puede ser gravado, cuando tiene capacidad contributiva, y demostrada que la tiene, la contribución será dentro de cierta medida, teniendo como límite la no confiscatoriedad.

³²⁸ Sobre los enunciados normativos y los enunciados deontológicos ver lo relativo al concepto semántico de la norma de derecho fundamental en ALEX Y R.: *Teoría de los derechos fundamentales*, óp. cit., pp. 47 y ss.

Ahora bien, ¿De qué trata la garantía de la *no confiscatoriedad*?; acaso no se refiere ya, a un derecho también fundamental, como lo es el *derecho a la propiedad*, ¿Cuál es la garantía de la capacidad contributiva en sí misma?, no son acaso la igualdad, —así mismo derecho—, y la progresividad, las notas distintivas de la capacidad contributiva; y finalmente, ¿Por qué se debe contribuir al gasto público dentro de límites concretos?, acaso no se trata de la satisfacción de necesidades públicas, interés general y bienestar común; entonces, ¿hasta qué punto, se puede declarar como un derecho fundamental la contribución en la medida de la capacidad contributiva?, cuando se trata de financiar con el pago efectivo de tributos el gasto público de todos, que no es otro que el gasto social.

La ponderación entre el interés particular y el interés colectivo que gira en torno al reconocimiento del derecho en discusión, se inclinará siempre hacía el interés colectivo, siempre que no se vulneren otros derechos fundamentales del contribuyente; por ello es que si bien no existe el derecho a la objeción de conciencia fiscal, tampoco el poder tributario puede alcanzar una manifestación de capacidad contributiva y llevarla hasta niveles confiscatorios.

Además de los lineamientos generales ya esgrimidos para determinar si el derecho en cuestión es o no fundamental, cabe señalar, que no todos los derechos fundamentales, son al propio tiempo derechos humanos, pero todos los derechos humanos, han sido reconocidos como fundamentales; es decir, que los derechos fundamentales son declarados como tal, cuando los Estados organizados y su voluntad constituyente, ha evidenciado la necesidad declararlo como tal, como consecuencia de constantes vulneraciones al derecho.

Así, para que el derecho a contribuir en la medida de la capacidad contributiva, sea declarado como tal, ello vendría a ser consecuencia de la aplicación de leyes fiscales arbitrarias, confiscatorias, o que sin haber llegado a producir tales efectos, sean evidentemente inconstitucionales o contravengan los principios de justicia que salvaguardan al sistema tributario justo.

Al no haber actualmente, evidencias en ese sentido, no se han previsto, enmiendas constitucionales acorde a las circunstancias, dejando al Tribunal Constitucional, el rol de custodio de los derechos de los contribuyentes. Con lo dicho entonces, no se descarta que en cierto momento histórico determinado régimen tributario pueda incurrir en tales vulneraciones y sea necesario configurar un verdadero derecho fundamental con garantías

específicas, que sea más efectivo para garantizar que el contribuyente solo contribuya en la medida de su capacidad económica.

Entre tanto, le corresponde a las Cortes y Tribunales Constitucionales de cada Estado resolver la inconstitucionalidad de leyes fiscales contrarias a los principios de justicia y a la actual configuración constitucional deber de contribución, así como resolver los casos relativos a vulneraciones específicas de los derechos de los contribuyentes, labor en la que deberá ser cauteloso, pues podría incurrir —como ya fue del caso en la STC 45/1989— en el desliz de reconocer la existencia un derecho fundamental, que aún no ha sido reconocido como tal en la Constitución.

En algunas sentencias como la STC 209/1988 F.J. 9³²⁹ y la STC 49/1982 F.J. 2³³⁰ el Tribunal Constitucional de España ha reconocido que la capacidad económica es una medida de igualdad tributaria y a la vez un principio general que limita a los poderes, por ende implica un derecho subjetivo a obtener de aquellos, trato igualitario.

³²⁹ STC 209/1988 de 10 de noviembre de 1988. (BOE núm. 297 de 12 de diciembre de 1988). Recurso de amparo 752/1985, Contra Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Barcelona. «Es cierto que el legislador puede ponderar aquellos elementos que sirvan para determinar con la mayor precisión la capacidad real de los perceptores de rentas, que suministre la base de una imposición concorde con el «sistema tributario justo» al que se refiere el antes mencionado art. 31 de la Constitución. [...] Pero no es menos cierto que dichos elementos y circunstancias deben responder, en un régimen tributario tal y como viene configurado en el art. 31 de la Constitución -que incluye a mayor abundamiento (pues ya vienen consagrados específicamente en los arts. 1.1 y, el segundo, en el 14) los principios de justicia y de igualdad-, a la situación económica real de los sujetos pasivos del impuesto».

³³⁰ STC 49/1982 de 14 de julio de 1982, de 14 de julio de 1982 (BOE núm. 185 de 04 de agosto de 1982). Recurso de amparo 21-1982 «Art. 14 de la Constitución, al establecer el principio general de que «los españoles son iguales ante la Ley» establece un derecho subjetivo a obtener un trato igual, impone una obligación a los poderes públicos, de llevar a cabo ese trato igual y, al mismo tiempo, limita el poder legislativo y los poderes de los órganos encargados de la aplicación de las normas jurídicas. La igualdad a que el art. 14 se refiere, que es la igualdad jurídica o igualdad ante la Ley, no comporta necesariamente una igualdad material o igualdad económica real y efectiva. Significa que a los supuestos de hecho iguales deben serles aplicadas unas consecuencias jurídicas que sean iguales también y que para introducir diferencias entre los supuestos de hecho tiene que existir una suficiente justificación de tal diferencia, que aparezca al mismo tiempo como fundada y razonable de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados. La regla general de la igualdad ante la Ley contenida en el art. 14 de la Constitución contempla, en primer lugar, la igualdad en el trato dado por la Ley o igualdad en la Ley y constituye desde este punto de vista un límite puesto al ejercicio del poder legislativo, pero es asimismo igualdad en la aplicación de la Ley, lo que impone que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable. Distinto es el problema de la igualdad en la aplicación de la Ley cuando ésta no se refiere a un único órgano, sino a órganos plurales. Para tales casos, la institución que realiza el principio de igualdad y a través de la que se busca la uniformidad, es la jurisprudencia, encomendada a órganos jurisdiccionales de superior rango, porque el principio de igualdad en la aplicación de la Ley tiene necesariamente que coherer con el principio de independencia de los órganos encargados de la aplicación de la Ley cuando éstos son órganos jurisdiccionales».

Algunos autores como ESCRIBANO y ZORNOZA han criticado fuertemente la jurisprudencia emitida a partir de estos precedentes, particularmente la sentencia 45/1989 precisamente por haber transformado al deber de contribuir en una garantía específica de tributación en arreglo a la capacidad individual de cada contribuyente.

En el caso de ZORNOZA, afirma el autor que no puede ocultarse la sorpresa que produce la transformación que parece haber sufrido en la STC 45/1989 el deber general, establecido en el artículo 31.1 CE, al configurarse como un «derecho fundamental»; esto es, más como una garantía de específica relevancia individual, como un derecho de cada individuo en particular, como un derecho de «todos» y, por tanto, de «cada uno» a no soportar el tributo sino en razón de la que es, y no simplemente de la que «podría ser», su efectiva aptitud para contribuir³³¹, que como una garantía genérica, destinada a operar respecto a la normalidad o generalidad de los casos, en el sentido en que había sido interpretado por nuestra doctrina³³².

En el caso de ESCRIBANO, el autor incluso con antelación al pronunciamiento del Tribunal en la STC 45/1989 interpretó el principio de capacidad económica del artículo 31 en el sentido de una limitación al poder tributario que no tendrá un correlato, es decir, que no creará un derecho individualizado, porque la norma constitucional establece un cauce, (pre) ordena la actividad legislativa, norma de garantía entendida como presupuesto ordenador del deber de contribuir, apta a vincular al poder legislativo en sentido activo y limitador³³³.

Finalmente me remito a RODRÍGUEZ BEREJO, quien afirma que no se trata de «de configurar el principio de capacidad económica como un auténtico <derecho fundamental> de los individuos frente al legislador tributario», exagerando la proporción doctrinaria del contenido de la STC 45/1989 F.J. 7 puesto que no ha sido intención del constituyente español reducir los principios del sistema tributario a una simple manifestación de capacidad contributiva, se trata de delimitar el deber de contribución dentro de los límites si bien

³³¹ En ese sentido MANZONI I.: “Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali”, en *Giurisprudenza Costituzionale*, I, 1987, p. 2318. En español: “Impuestos, derechos de libertad y garantías constitucionales”, en *Derecho Constitucional*.

³³² Vid. ZORNOZA J.: *Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el I. R. P. F. (Comentario a la STC 45/1989, de 20 de febrero)* (1), Revista Española de Derecho Constitucional N° 27, Año 9, 1989, p. 184.

³³³ Vid. ESCRIBANO F.: *La configuración jurídica...*, óp. cit., p. 312 de la 2da edición y p. 245 de la 1era ed. de 1988. Ver también el análisis de la jurisprudencia constitucional que realiza en pp. 321 y ss. de la 2da. edición de 2009. En la que el autor mantiene su criterio aun luego de la STC 45/1989.

solidarios, «justos» dentro de los presupuestos de la capacidad contributiva³³⁴; criterio que he llegado a compartir luego de haber estudiado tanto la norma constitucional, como las sentencias criticadas, pues, más allá de reconocer el desliz mencionado; del contexto de dicha sentencia, se desprende que no fue intención del Tribunal, reducir el contenido del «derecho fundamental a contribuir en la medida de la capacidad contributiva», a la expresión acabada del principio que lo contiene.

Ratificando así, que los contribuyentes, al menos dentro del esquema constitucional del sistema tributario español, se encuentran asistidos de derechos subjetivos, que se circunscriben a los presupuestos materiales de la justicia del sistema tributario. Por lo que no deja de preocuparme, la configuración del deber de pagar los tributos establecidos en la ley, que reposa en la Constitución de Ecuador, pues sus contornos desdibujados, la ausencia de límites concretos a la arbitrariedad de los poderes públicos y aquella inspiración ideológica ya descrita del régimen tributario, evidencia cierta de la existencia de una relación no solo de sujeción del contribuyente ecuatoriano al ordenamiento jurídico vigente, sino de una relación de poder, que puede llegar a someter al contribuyente a las exigencias recaudatorias de la Administración tributaria, en pro de la suficiencia recaudatoria, escenario en el que, como consecuencia de las circunstancias descritas, se esté concibiendo un derecho fundamental a contribuir en la medida de la capacidad contributiva, como mecanismo correctivo y de protección de los contribuyentes en el Ecuador.

6. El deber de contribuir como categoría constitucional compuesta

Luego de haber desplegado un estudio detallado sobre el deber de contribuir y sobre su compleja naturaleza, así como acerca de su condición como «derecho», a través tanto de la doctrina, como de jurisprudencia ciertamente controvertible, no cabe duda que el deber de contribuir al gasto público, comporta al mismo tiempo una garantía, que bien puede denominarse «derecho subjetivo» a que dicha contribución no exceda los límites que la capacidad contributiva de los obligados, estableciendo así una condición compuesta/dual del referido deber, condición a cuya descripción dedicaré la última parte de este capítulo.

³³⁴ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 38.

La Constitución es esencialmente una norma relativa al poder público o al orden jurídico, en cuanto fenómenos distantes y separados de las relaciones sociales; que no es posible, por tanto, acordar la naturaleza de la Constitución con esa pretendida identidad, sobre la que reposa, la idea de sujeción constitucional de las conductas privadas³³⁵; es decir que la Constitución no puede construir el deber de contribución al gasto público, acordando su naturaleza sobre la base de una idea moral de obligación con el Estado, que subsuma jurídicamente al contribuyente al poder omnímodo del Estado.

La enunciación de un deber constitucional como el de contribuir, que comporta a su vez un derecho puede adolecer de cierto relativismo e inducir a la confusión; conviene entonces recordar que cierto tipo de situaciones manifiestas en varias normas materiales de las Constituciones configuran enunciados como deberes de cuyo contraste revisten además un derecho; para VARELA «en todos estos casos se manifiestan con singular evidencia las dificultades para trazar la línea que separe, a un lado, el derecho subjetivo concebido como situación de ventaja, y a otro, el deber concebido como carga»³³⁶; y es precisamente aquella dificultad lo que permite afirmar nos encontramos ante un instituto jurídico híbrido de Derecho financiero; al respecto a continuación algunos comentarios.

Conforme PÉREZ DE AYALA afirma «se ha dicho en frase gráfica, que el artículo 31 de la CE, en su apartado 1, establece el «cuádruple fundamento de la justicia material en el orden tributario» cifrado en la generalidad, la igualdad, la adecuación a la capacidad económica y la progresividad no confiscatoria del sistema tributario, siendo cierta y extendida la autorizada opinión de quienes citan numerosas sentencias del Tribunal Constitucional que obedecen a propósitos de precisar adecuadamente aquel fundamento plural de la justicia en el reparto de las cargas tributarias»³³⁷.

Como bien se desprende del contenido normativo de todo el artículo 31 de la Constitución de España, existe un nexo a más del evidentemente económico, que es de naturaleza jurídica, entre el ingreso tributario y el gasto público, en segundo lugar se consagra el principio de legalidad en materia tributaria como requisito para conminar al ciudadano al cumplimiento del deber concreto; y, finalmente se garantiza que dicha contribución sea en la

³³⁵ Vid. VARELA S.: óp. cit., p. 88.

³³⁶ *Ibíd.*, p. 85.

³³⁷ PÉREZ DE AYALA J. L.: óp. cit., pp. 19-20.

medida de su capacidad económica a través de un «sistema tributario justo» y un conjunto de principios fundamentales, lo cual destaca el vínculo entre deberes y derechos.

Ratificando que si bien la capacidad económica como verdadero derecho fundamental no es una tesis que pueda sostenerse por el momento por sí sola; a menos que la vulneración de derechos del contribuyente sea tal, que se requiera la intervención del constituyente para declararlo con tal categoría; y, que hasta el momento el reconocimiento que en tal sentido se le ha dado en la doctrina, ha sido el producto de una construcción dogmática que acoge principios del ordenamiento y la jurisprudencia comparada, particularmente «alemana» al ordenamiento español y de alguna forma constituye una crítica a su jurisprudencia; se puede decir que el derecho que efectivamente existe a contribuir en la medida de la capacidad contributiva, es un derecho constitucional, cuya categoría es la de derecho subjetivo público, aplicable directamente por todos los poderes públicos y exigible por parte de sus titulares, a través de las diversas vías administrativas y jurisdiccionales que contemple el ordenamiento jurídico aplicable.

Adicionalmente a este derecho, el contribuyente se encuentra asistido además de otros derechos subjetivos que devienen proporcionalmente de los límites del mismo deber de contribución, conforme su actual configuración construccional; derechos valga la pena decir, no tan evidentes para el jurista constitucional, ni aun para el especialista en materia tributaria, a los que se intentará identificar y delimitar conceptualmente a partir de estudio de los principios que informan y por tanto limitan el referido deber.

En tal sentido, la naturaleza del deber de contribución al gasto público es indudablemente compuesta, pues se presenta una mixtura de componentes jurídicos correlativamente a su configuración constitucional; por un lado, existe un deber de contribución prestacional, y por otro lado, existe un derecho a que dicha contribución de solidaridad se configure por el legislador de acuerdo a la capacidad contributiva.

De acuerdo con RODRÍGUEZ BEREJO «el deber de contribuir del artículo 31.1 CE presenta, pues, un carácter *bifronte* de un lado, la protección constitucional del «interés fiscal» del Estado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias válidamente constituidas según la Ley; y de otro, el «interés del contribuyente» a una imposición de acuerdo a su capacidad

económica»³³⁸; lo mismo podría colegirse del deber de colaborar con el Estado pagando tributos del artículo 83.15 de la Constitución ecuatoriana, en la medida en que el régimen tributario propende a una política fiscal basada en los principios de equidad, redistribución y solidaridad.

Este artículo 31.1 de la Constitución española de acuerdo con PÉREZ DE AYALA, solo se refiere a dos cuestiones que, per se, están muy relacionadas con el ejercicio del poder tributario, pero no lo fundamentan por sí solas: a) la obligación de los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos; y, b) los criterios de justicia distributiva que deben presidir el reparto de los tributos o cargas tributarias entre los ciudadanos³³⁹; es en el apartado segundo del artículo 31, donde se consagra constitucionalmente el fundamento del ejercicio del poder tributario, puesto que los tributos solo pueden crearse para financiar gastos públicos que al decir de dicho artículo realicen «una asignación equitativa de los recursos públicos» y cuando su programación y ejecución respondan «a los criterios de eficiencia y economía».

Para el caso ecuatoriano de igual forma habrá de remitirse al segundo inciso del artículo 300 de la Constitución vigente, que dispone: «la política tributaria promoverá la redistribución, producción de bienes y servicios..., conductas sociales y económicas responsables»; cabe comentar que a falta de jurisprudencia local que describa qué debe entenderse por conducta económica responsable, y lo que es más importante, la ambigüedad del texto constitucional respecto a la redistribución, a falta de un criterio expreso sobre equidad redistributiva habremos de remitirnos al texto del artículo 66.4 que reconoce y garantiza a las personas el «derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación», en concordancia las finalidades de la política fiscal del artículo 286 por el que se dispone «los egresos permanentes se financien con ingresos permanentes»; por lo que solo podrían crearse tributos que habrán de redistribuirse, es decir estén destinados a solventar gasto público permanente, siendo conforme el mismo artículo prioritario el destinado a la salud, educación y justicia.

El Tribunal Constitucional de España en la sentencia 182/1997 F.J. 6^o³⁴⁰ afirmó que «no se requiere un gran esfuerzo argumentativo para concluir que la formulación

³³⁸ RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 35. (El énfasis es añadido)

³³⁹ Vid. PÉREZ DE AYALA J.L.: óp. cit., p. 21.

³⁴⁰ STC 182/1997, cit.

constitucional del art. 31.1 no es una simple declaración programática, sino la consagración de un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones, y del que se deriva un deber constitucional para los ciudadanos de contribuir, a través de los impuestos, al sostenimiento o financiación de los gastos públicos».

Afirma además con fuerza el Tribunal, que más allá de que desde el punto de vista sistemático, el art. 31.1 C.E. se inserta en la Sección 2.a del Capítulo Segundo del Título I de la Constitución bajo la rúbrica «De los Derechos y Deberes de los ciudadanos»; «desde una perspectiva material el art. 31.1 C.E. consagra no sólo los principios ordenadores del sistema tributario, que son, al propio tiempo, límite y garantía individual frente al ejercicio del poder, sino también derechos y deberes de los ciudadanos frente a los impuestos establecidos por el poder tributario del Estado».

De acuerdo con la doctrina del Tribunal «existe el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica, en el modo, condiciones y cuantía establecidos por la Ley; pero existe, correlativamente, un derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad. La aplicación de los tributos encuentra su raíz y su justificación en el deber general de contribuir que nuestra Constitución impone en el art. 31, y sólo a partir de él puede entenderse cabalmente la singular posición que ocupan el Estado y los demás entes públicos como titulares del poder tributario, y los ciudadanos en cuanto sujetos de ese deber constitucional (STC 76/1990, fundamento jurídico 3)».

Es decir que el deber tiene como contrapartida un derecho subjetivo de los particulares a ser gravados de acuerdo con su capacidad económica, y que el Estado en el cumplimiento de su deber no exceda los límites constitucionalmente previstos; eso sí, dada la estructura del deber, únicamente cuando se han vulnerado su límites intrínsecos a través de la Ley o actos de la Administración exacerbando potestades y límites contributivos, surge aquel derecho subjetivo del ciudadano contribuyente a la eliminación del acto o conducta pernicioso por parte del poder público.

Tanto el artículo 31.1 de la Constitución de España como el 83.15 de la Constitución de Ecuador, constituyen la «plasmación y el reconocimiento constitucional de un poder/potestad del Estado para imponer a «todos» los tributos en sus variadas y distintas figuras» así como «de los límites a que el Estado de Derecho somete el ejercicio de dicho

poder»³⁴¹; en el caso de España la consagración del precepto es directa y expresa, mientras que en Ecuador su formulación tiene una forma vaga e imprecisa, más aun si lo contrastamos con el limitante conceptual ya descrito del contenido del art. 2 del COT de Ecuador que confina el concepto tributo en forma expresa a impuestos, tasas y contribuciones de mejoras.

Por cuanto el artículo 31.1 de la Constitución de España lleva implícito un derecho a contribuir en la medida de la capacidad económica; el Tribunal Constitucional, ha resuelto en concordancia en diversos casos; por lo que no sorprende que el deber de contribución mediante la sentencia 209/1988 se considere una concreción o modulación en el ámbito tributario del principio general de igualdad.

Ahora bien, su símil ecuatoriana no goza de la misma correspondencia, ni aun entre la misma norma constitucional, pues las normas que ordenan el referido deber se encuentran dispersas en el texto normativo; así, los artículos 83.15, 300, 285 y 286 parecería contener un deber jurídico en sentido formal, difusamente configurado y peligrosamente abierto, si bien la solidaridad y la redistribución de la carga pública fueron considerados por el Constituyente, los límites a la contribución no se evidencian expresamente del contenido de la norma respectiva, argumento que me permite sostener mi teoría, sobre el contribuyente ecuatoriano en calidad de súbdito fiscal, por lo que resulta indispensable una intervención de la Corte Constitucional a efectos de interpretar estos preceptos.

Finalmente, se puede afirmar fehacientemente que el objeto de estudio es desde el punto de vista dogmático un deber-derecho, por lo que su compleja naturaleza tiene aún múltiples campos de investigación, pues su condición dual y compuesta, hace de éste, un instituto jurídico de evolución constante y por tanto de observación permanente.

En suma, los poderes públicos están obligados a respetar límites constitucionales, que no son otra cosas que parámetros de justicia e igualdad; se evidencia entonces el rol preponderante de las Cortes y Tribunales de cada Estado en el control de constitucionalidad tanto de los actos de legislación que configuran obligaciones tributarias concretas y exigibles, así como también, frente a actos de la Administración tributaria.

Así lo ha demostrado el Tribunal Constitucional de España en su intervención clave para garantizar los derechos subjetivos que devienen de la relación jurídico-tributaria entre Estado y contribuyentes; y probablemente sea dicha intervención la principal razón, por la

³⁴¹ RODRÍGUEZ BEREJO A.: *El deber contribuir como deber constitucional...*, óp. cit., p. 36.

que no ha precisado en el ordenamiento jurídico español, configurar al derecho a contribuir en la medida de capacidad económica, como un derecho fundamental, en estricto sentido formal y material.

Por lo que se estima la Corte Constitucional de Ecuador enfrenta todavía un largo camino por recorrer en el desarrollo de doctrina correspondiente al deber de colaborar con el Estado ecuatoriano pagando los tributos establecidos en la ley, pues de lo expuesto hasta el momento, se evidencia la ausencia de la Corte Constitucional para pronunciarse en los temas referidos.

CAPÍTULO III

LOS PRINCIPIOS DEL DEBER DE CONTRIBUIR EN EL MARCO DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

1. Generalidades. **2.** Reorientación en el estudio de los principios constitucionales financieros. **3.** La nueva dimensión de los principios del deber de contribuir. **3.1.** El derecho a la legalidad y seguridad jurídica en la configuración del deber de contribuir. **3.1.1.** Regulación de tributos a través de ley de presupuestos. **3.1.2.** La reserva de ley en el marco de los Decreto-ley. **3.1.3.** La seguridad jurídica como derecho del contribuyente. **3.2.** Análisis de los principios materiales tributarios como promotores del valor superior de la justicia impositiva. **3.2.1.** La generalidad como requisito material del deber de contribuir. **3.1.2.** El principio de capacidad contributiva. **3.1.2.1.** Significado material del principio de capacidad contributiva. **3.1.2.2.** Implicaciones conceptuales del principio de capacidad contributiva en el sistema tributario contemporáneo. **3.2.2.3.** La irretroactividad como garantía de contribución justa. **3.2.2.4.** La relación entre el principio de capacidad económica y el principio de solidaridad. **3.2.2.5.** El principio de capacidad económica y la suficiencia recaudatoria. **3.2.3.** El derecho a la igualdad y su manifestación en sentido material. **3.2.3.1.** Significado del principio de igualdad en materia tributaria. **3.2.3.2.** La interdicción de la arbitrariedad como garantía de igualdad. **3.2.3.3.** La igualdad en la progresividad. **3.2.3.4.** El principio de equidad como expresión de la igualdad en la imposición progresiva. **3.2.4.** La no confiscatoriedad como límite de la contribución progresiva y garantía de justicia impositiva.

1. Generalidades

A partir de este punto de la investigación se pretende reorientar el estudio de los principios financieros que tradicionalmente se analizan desde la óptica de los límites que llevan implícitos para los poderes públicos en la configuración del deber de contribuir, hacia la óptica de los derechos de los contribuyentes; pues este deber jurídico, es exigible al obligado tributario únicamente ante la verificación de sus aptitudes reales de contribución y en función de su capacidad de pago.

Tradicionalmente a los contribuyentes se le ha venido reconociendo los denominados «derechos del debido proceso», también llamados «derechos de protección»³⁴² o «derechos

³⁴² Denominados *derechos de protección* en la Constitución ecuatoriana, están normados en el capítulo 8vo., Título II “De los Derechos”, artículos del 75 al 82. De acuerdo con el artículo 76 en todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá entre las garantías básicas más importantes: garantizar el cumplimiento de las normas y los

procesales»³⁴³, como se los conocen en materia de derechos humanos; calificados como *derechos de prestación*, estos institutos jurídicos «comportan el derecho a las dotaciones materiales y personales necesarias en la Administración de Justicia»³⁴⁴, para garantizar igualdad y trato justo en los procesos de impugnación de los actos de la Administración Pública.

En el ámbito del Derecho procesal tributario se entiende además como aquellos derechos al debido proceso en los actos y procedimientos en sede administrativa³⁴⁵, particularmente en los relativos a la determinación tributaria, así como en los procedimientos sancionatorios; se trata pues, de todos los derechos relativos a la consulta, petición, reclamación e impugnación en dicha sede.

Brevemente merece la pena referirse a los derechos del debido proceso para señalar que desde una perspectiva general, estos se encuentran reconocidos en la Constitución de la mayoría de los Estados de Derecho; mas, en materia tributaria, algunos Estados han avanzado sustancialmente frente a otros, tanto en su configuración en la ley fiscal, como en el desarrollo de doctrina especializada. Avances que se considera están varios pasos más adelante en el ordenamiento tributario español, que en el ordenamiento ecuatoriano.

derechos de las partes, presunción de inocencia; nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley; en caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, aun cuando su promulgación sea posterior a la infracción; la ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza; derecho de las personas a la defensa que incluirá garantías básicas como contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa, ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones, presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra, las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas, so pena de nulidad; y, derecho a recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos.

³⁴³ En la Constitución de España el artículo 24 relativo a la protección judicial de los derechos dispone: «1. Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los Jueces y Tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión. 2. Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia. La ley regulará los casos en que, por razón de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos».

³⁴⁴ Vid. TORRES DEL MORAL A.: óp. cit., p. 266.

³⁴⁵ Vid. SERRANO ANTÓN F.: óp. cit., p. 154-155. En ese ámbito los derechos y garantías del obligado tributario no son otros que los que en general se contemplan en el artículo 35 de la LGT.

En España los derechos procesales del contribuyente en sus relaciones con las Administraciones tributarias se encuentran reconocidos en el artículo 34 de la Ley General Tributaria³⁴⁶; y se garantizan respecto de los procedimientos de inspección, recaudación y sanción; en forma general se reconoce el derecho de petición, el derecho a recurrir y a presentar recursos administrativos, así como derechos relativos a la devoluciones y reembolsos, sin perjuicio de los demás derechos reconocidos en el resto del ordenamiento.

Para garantizar efectivamente estos derechos el obligado tributario puede recurrir al Consejo para la Defensa del Contribuyente, que es la entidad estatal encargada de velar por la efectividad de los mismos, atiende las quejas que se producen por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectúa las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinan en la ley.

Por su parte en el ordenamiento ecuatoriano no existe una norma con rango de ley en materia fiscal que reconozca derechos procesales del contribuyente; mas, los derechos del debido proceso se entienden aplicables en los procedimientos administrativos y procesos contencioso-tributarios, por el efecto general del artículo 76 de la Constitución.

Por otro lado, lo más cercano a un reconocimiento formal de derechos procesales en materia tributaria, específicamente en sede administrativa se ha dado a través un acto normativo en calidad de «resolución» —dos veces reformada³⁴⁷— emitida por el Servicio de Rentas Internas SRI, —entidad central administración—, por la que se reconoció

³⁴⁶ De acuerdo con el artículo 34 son derechos y garantías de los obligados tributarios: ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; obtener las devoluciones de diversa índole reconocidas en la normativa; conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria; solicitar certificación y copia de las declaraciones presentadas, obtener copia sellada de los documentos presentados; al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria; a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal de la Administración tributaria; a que las actuaciones administrativas que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa; a ser informado al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones; al cumplimiento de los plazos previstos en la ley; a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria; a que sus manifestaciones con relevancia tributaria se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios, a presentar la documentación relevante y conveniente al procedimiento tributario; y, a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite.

³⁴⁷ Resolución NAC-DGER2007-0304, publicada en el Registro Oficial N° 89 de 22 de mayo de 2007; Reforma Resolución NAC-DGER2008-1413, publicada en el Registro Oficial N° 481 de 4- de diciembre de 2008, y la Reforma Resolución NAC-DGERCGC10-00273, publicada en el Registro Oficial N° 224 de 29 de junio de 2010.

limitadamente algunos derechos de los contribuyentes respecto a los actos y procedimientos administrativos.

Se afirma el reconocimiento se da en forma limitada, dado que esta resolución tiene validez únicamente en esta dependencia³⁴⁸; en la que se creó el Departamento de Derechos del Contribuyente, que resuelve «los casos más quejados», pero cuya competencia es exclusiva para conocer reclamos y quejas relativos al accionar del SRI, dejando a la discrecionalidad del resto de administraciones tributarias —más de tres centenares—, el tratamiento de las quejas y el reconocimiento de los derechos procesales del contribuyente.

Ahora bien, aun cuando este tipo de derechos son los que usualmente se encuentran reconocidos en la norma fundamental de casi todos los Estados, no son los únicos que asisten al contribuyente; y, si bien son derechos especiales, pues nacen como garantía de aquellos frente a las actividades de gestión de la Administración tributaria; existen otros «derechos subjetivos», igualmente significativos para el contribuyente, por cuanto se derivan del propio vínculo jurídico impositivo que deviene del deber de contribución al gasto público.

Para iniciar el estudio de estos derechos subjetivos conviene retomar la idea ya aceptada sobre la existencia de un «derecho a contribuir en la medida de la capacidad contributiva»; aunque la discusión sobre su naturaleza como «derecho fundamental» ya fue objeto de análisis previo y sobre el tema no habrá de insistirse en esta parte de la tesis, es preciso tener en cuenta a este derecho, como uno de los principales de los que se encuentra asistido el contribuyente, y que además se estatuye como «nexo causal» con un conjunto paralelo de múltiples derechos subjetivos.

³⁴⁸ El Servicio de Rentas Internas reconoce los siguientes derechos del contribuyente: ser tratado con el debido respeto, consideración y cortesía, por el personal de la Administración tributaria; ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; a que la actuación de la Administración tributaria sea ágil, transparente, participativa, orientada a la calidad y mayor simplicidad posible, eficiente, y en la forma que les resulte menos onerosa a los obligados tributarios; a conocer la identidad de los funcionarios encargados de la atención al público; a presentar peticiones, solicitudes y reclamos ante la Administración tributaria; a recibir una respuesta, pronunciamiento o resolución de la Administración tributaria; a que sus peticiones y reclamos sean resueltos motivadamente en los términos previstos por la ley; a obtener certificación y copia de las declaraciones por él presentadas; a obtener certificación de los documentos presentados ante la Administración tributaria y de las actuaciones administrativas en las cuales sea parte; a que la información personal que proporcione a la Administración tributaria sea utilizada por esta únicamente para fines tributarios; a acceder a los registros y documentos que formen parte de su expediente en los archivos administrativos; al debido proceso en sus relaciones con la Administración tributaria; a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la Administración tributaria; a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte; y, a interponer los medios de defensa previstos en la normativa contra cualquier acto administrativo.

Este acervo concomitante de derechos se incardinan en el marco del constitucionalismo contemporáneo como «subjettivos» del contribuyente, que positivados o no en la norma constitucional, tienen pleno asidero en la práctica jurídico tributaria actual y son de aplicación directa pues conminan a los poderes públicos a su garantía y protección ya que nacen del contenido mínimo de los propios principios constitucionales.

Con estos antecedentes, se pretende entonces analizar las diversas posiciones teóricas que se han esgrimido en la doctrina sobre cada principio, examinar el ordenamiento jurídico de Ecuador y España y la jurisprudencia relevante en ambos Estados, para así pronunciar criterio propio sobre la materialización y practicabilidad de los principios en el ejercicio efectivo de los «derechos subjettivos públicos»; expresión con la que se les denomina temporalmente a efectos de la presente investigación.

Los derechos que el individuo disfruta en el marco del Estado y del Derecho se han catalogado con una pluralidad de denominaciones desde el comienzo del constitucionalismo; de «libertades y derechos básicos» se habla en el derecho anglosajón, de «libertades públicas» en el derecho francés y de «derechos públicos subjettivos» y «derechos fundamentales» en el contexto del derecho germano³⁴⁹; que por tradición jurídica es el que seguiremos.

Para LIBORIO HIERRO la noción de «derecho subjettivo» es relativamente moderna y aparece ligada a la afirmación del individuo como soberano de sí mismo, aseveración que se desarrollada paralelamente a la del Estado como soberano colectivo. El derecho subjettivo en su origen es el ámbito de soberanía que cada uno tiene sobre sí mismo y sobre sus bienes, ósea un derecho de propiedad³⁵⁰.

Ahora bien, el «derecho subjettivo» de acuerdo con GARCÍA DE ENTERRÍA consiste en la posibilidad atribuida al individuo de poner en movimiento una norma jurídica en su

³⁴⁹ Vid. PULIDO B.: «Presentación», en ALEX Y R.: *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*, Serie de teoría jurídica y filosofía del Derecho N° 28, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 13.

³⁵⁰ Vid. HIERRO L.: «¿Qué derechos tenemos?», en *El núcleo duro de los derechos humanos desde la perspectiva de la Filosofía del Derecho*, Navarra, ESADE-Facultad de Derecho, Bosh editor, 2001, p. 21. «Parece que fue en el siglo XIV, en las obras de GUILLERMO DE OCCAM y de JEAN GERSON, cuando se equiparon por primera vez el «dominium» y el «ius» aunque el acta de nacimiento del concepto moderno de derecho subjettivo es unánimemente atribuido a un pasaje de Hugo Gregorio que consagraba esta misma identidad» Vid. supra nota 7.

propio interés³⁵¹. La doctrina ha arraigado la idea de que un derecho subjetivo es un poder de la voluntad y esta es la idea que subyace en las declaraciones de derechos del periodo de las revoluciones³⁵².

LIBORIO HIERRO sostiene que lo que hoy denominamos «derechos subjetivos» son posiciones normativas, esto es *posiciones o situaciones de un sujeto cuya conducta está regulada por normas*; y que denominamos «derechos» a aquellas posiciones normativamente establecidas en que un sujeto tiene una libertad protegida para actuar, una pretensión protegida para beneficiarse de una conducta ajena, una potestad establecida para ordenar la conducta de otros, o una inmunidad protegida frente a la potestad de otros³⁵³.

TORRES DE MORAL afirma que el derecho subjetivo comporta, un interés jurídicamente protegido, sostiene además que «el interés o fin práctico perseguido es el elemento sustancial del derecho. Su elemento formal lo constituye la protección que le dispensa el ordenamiento jurídico»³⁵⁴.

Del criterio del autor se destaca la denominación con la que hace referencia a estos derechos, pues además de «subjetivos», con un bien jurídico protegido de interés particular, se refiere a estos como derechos «públicos»³⁵⁵, pues vincula a los poderes públicos, por

³⁵¹ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA: *Sobre los derechos públicos subjetivos*, Revista Española de Derecho Administrativo N° 6, Madrid, Civitas, 1975, pp. 427-448.

³⁵² También ciertos sectores de la doctrina afirman que los derechos humanos parecen ser un tipo o especie del género de los «derechos subjetivos». En ese sentido revisar LAPORTA F. J.: «Derecho subjetivo», en GARZÓN VALDÉS E.: edit., *El Derecho y la Justicia. Enciclopedia Iberoamericana de Filosofía*, 11ava ed., Madrid, Trotta, pp. 367-394. En ese sentido HIERRO L.: óp. cit., p. 22-23. «Afirmar que los “derechos humanos” son una especie de género de los derechos subjetivos, es decir un conjunto de libertades, pretensiones, inmunidades y potestades no es un simple alarde teórico. Es, en realidad, una afirmación necesaria para ganar la primera batalla en la lucha de los derechos humanos frente a la Teoría. Porque la Ciencia Jurídica ha servido como parapeto unas veces y como obstáculo otras contra su desarrollo jurídico positivo con el fácil expediente e negar que los “derechos humanos” fuesen “derecho” en sentido propio. [...] Los derechos humanos son derechos subjetivos aun cuando sean derecho subjetivos morales, lo que solo significa que del mismo modo que un derecho subjetivo jurídico-positivo es una posición normativa que se deriva de una norma jurídica, un derecho subjetivo moral es una posición normativa que deriva de una norma o de una razón moral».

³⁵³ Vid. HIERRO L.: óp. cit., p. 22. «La idea de que son “derechos” implica la convicción, siquiera sea desde el punto de vista interno a las normas, de que son situaciones que favorecen la capacidad de acción del sujeto».

³⁵⁴ Vid. TORRES DE MORAL A.: *Los Derechos Fundamentales y su Protección Jurisdiccional*, Madrid, Colex, 2007, pp. 84 y 85. (argumento del autor en contexto a la terminología de IHERING). Versión original de la cita del mismo autor en *Principios de Derecho Constitucional Español*, Madrid, Servicio de publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid, 1998, p. 257.

³⁵⁵ Tal como TORRES DE MORAL nos recuerda, esta categoría fue desenvuelta por la inspublicística alemana de fines de siglo XIX intentado con ella resolver el problema de las relaciones entre los ciudadanos, óp. cit., p. 257.

cuanto son derechos exigibles en vía jurisdiccional y tienen eficacia inmediata sin necesidad de previo desarrollo normativo.

En el contexto prefijado, el contribuyente obligado a contribuir al gasto público, está facultado a poner en movimiento la norma jurídica por la que tal deber será cumplido en la medida de la capacidad económica a través de un sistema tributario justo inspirado en los principios tributarios; configurándose a mi juicio, no uno, sino varios derechos subjetivos que el contribuyente puede poner en movimiento para garantizar que su contribución sea justa.

Ahora bien, reconocer a los derechos del contribuyente dicha categoría jurídica es insuficiente por sí sola para garantizar contribuciones justas en el marco del Estado de Derecho, e incluso dentro del Estado Constitucional pese a su naturaleza altamente garantista; si bien es cierto, le corresponde al juez como tutor natural de los derechos del contribuyente el velar por su cumplimiento, en la realidad, aun con el valor superior y principio de la igualdad como estandarte de la relación jurídico impositiva, la balanza de la justicia se inclinará naturalmente hacia el interés común, que es el que representa el Estado, por ello es indispensable que el legislador, en el desarrollo normativo del deber de contribuir, establezca condiciones de igualdad y garantice los derechos de los contribuyentes tanto como titulares de un deber, como titulares de derechos subjetivos; pues aun cuando éstos en teoría son aplicables aun sin desarrollo normativo previo, en materia tributaria rige rigurosamente el principio de legalidad.

Cabe ahondar más respecto a la naturaleza y alcance de los derechos subjetivos, no es preciso por el momento; basta a mi juicio con demostrar que existe suficiente doctrina constitucional y especializada en materia de derechos humanos que reconoce tal categoría³⁵⁶; y que ésta encuadra con la reorientación que se pretende dar al estudio de los principios financieros.

Tal como se ha comenzado a argumentar, el deber de contribuir al gasto público pese a no tener expresamente en la norma fundamental la categoría de derecho fundamental; esto

³⁵⁶ Vid. MAESTRO BUELGA G.: *Los derechos públicos subjetivos en la historia del constitucionalismo español del siglo XIX*, Revista de Derecho Político N° 41, 1996 , pp. 119-175; GARCÍA DE ENTERRÍA E.: *Sobre los derechos públicos subjetivos*, Revista española de derecho administrativo N° 6, 1975 , pp. 427-448; y, DE MORA E.: “Derechos humanos y derechos públicos subjetivos”, en MEGÍAS QUIRÓS J.J.: (coord.), *Manual de derechos humanos: los derechos humanos en el siglo XXI*, Madrid, Arazandi, 2006, pp. 55-56.

no invalida la existencia de un cúmulo de derechos subjetivos positivos, pues derivan del contenido material de principios constitucionales, por lo que el profundizar el estudio de aquellos que informan el deber de contribuir al gasto público, me permitirá identificar y delimitar los denominados derechos subjetivos públicos de los que es titular ciudadano contribuyente.

2. Reorientación en el estudio de los principios constitucionales financieros

Dado que el objeto de estudio en esta parte de la investigación es la Constitución Financiera en contraste con la legislación producto del desarrollo normativo y la jurisprudencia que con ocasión de esta se hubiere formulado en cada Estado; resulta imperativo aclarar el método de interpretación a través del cual se pretende efectuar el análisis.

Para ESCRIBANO la interpretación de la Constitución es técnica y reclama específicas exigencias; se ha de dar una especial atención a una fuente del Derecho que adquiere un destacadísimo rol: la jurisprudencia emanada de los Tribunales Constitucionales tanto nacionales así como la emanada por los Tribunales de Justicia de las Comunidades³⁵⁷.

Tal como se afirmó en el primer capítulo la tendencia integralista fue superada por la doctrina contemporánea al igual que las interpretaciones sincréticas, pese a ello recientemente se ha evidenciado una creciente necesidad de interpretar el Derecho financiero apartándose de un método puro, que evidentemente se separa de la realidad del fenómeno financiero; esto se da en razón de que el deber de contribución al gasto público, si bien es un deber jurídico, es además, un deber de tipo patrimonial y solidario que se configura dentro de un marco de justicia impositiva que amerita interpretación especial.

³⁵⁷ Vid. ESCRIBANO F.: “Actual configuración del Derecho Financiero y Tributario: Rol de la Jurisprudencia Constitucional y del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas” en *Introducción al Derecho Financiero y Tributario*, Lima, AIDET-Jurista Editores E.I.R.L.; 2010, pp. 30-36. En este punto vale la pena recalcar que tanto España en la Unión Europea (UE) como Ecuador en la Comunidad Andina (CAN), están inmersos en procesos de integración avanzados, por los que la norma comunitaria para efectos de su aplicación está en un nivel jerárquico superior por encima de la norma infra-constitucional elaborada por los parlamentos en cada Estado, y solo por debajo de la Constitución misma. En ese sentido el Derecho comunitario tiene particular connotación en lo relativo al poder tributario de los Estados miembro, por lo que se tendrá especial atención a su contenido y la jurisprudencia que sea del caso.

Actualmente se puede sostener que la actividad financiera es susceptible de conocimiento científico, pero no de uno unitario, sino de varios; el Derecho no es nunca Derecho «puro»; en ninguna de sus manifestaciones, en materia impositiva: los aspectos económicos —micro o macroeconómicos— de los impuestos, los políticos, y otros, forman parte de su estimación jurídica³⁵⁸; por ende para analizar fenómenos jurídicos complejos donde confluyen diversos fenómenos, se requiere de un «método jurídico, pero no método jurídico «puro» o incontaminado de cualquier cosa que no sea el «puro» derecho, el juego de conceptos que permita construcciones y soluciones desligadas de la realidad humana compleja que el Derecho siempre contempla o incluye»³⁵⁹.

Así, partiendo de las premisas antiformalistas y las propuestas propedéuticas contemporáneas en dicho sentido³⁶⁰, he de propender a realizar una interpretación integral y sistematizada de los principios de justicia material impositiva³⁶¹ con la intención de reconocer su practicabilidad dentro del marco de la realidad financiera.

MARTÍNEZ LAGO afirma que los juristas debemos preocuparnos de las normas y de los problemas que atañen a la justicia —financiera—; para lo cual, el atribuir importancia a la situación concreta, a la respectiva posición económica social; es decir, la capacidad económica de los individuos de una comunidad a los que se refieren las normas tributarias y presupuestarias es esencial; ocuparse de los principios constitucionales financieros deviene así en una actitud que se dedica al *ser* y al *deber ser* del sistema de ingresos y gastos públicos,

³⁵⁸ MARTIN JIMÉNEZ sostiene que es necesario reconocer el mérito de la figura de GRIZIOTTI, admitir que el Derecho financiero ha elaborado algunos conceptos claves a partir de otros nacidos en el ámbito de la Hacienda Pública y destacar la importancia de los estudios interdisciplinarios; no obstante, los conceptos jurídicos y económicos no resultan intercambiables, pues si bien no existe un método común a ambas disciplinas, sí existe en cambio, una «zona secante» en las que ambas pueden cooperar especialmente e ilustrarse entre sí: el ámbito «institucional» o de política legislativa. MARTIN JIMÉNEZ J.: *Metodología y Derecho financiero: es preciso rehabilitar la figura de B. GRIZIOTTI y el análisis integral de la actividad financiera del Estado*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública N° 258, 2000, pp. 913 y ss.

³⁵⁹ En ese sentido: GARCÍA AÑOVEROS J.: *Discurso del método jurídico en el ámbito hacendístico*, óp. cit. pp. 20-21.

³⁶⁰ Por ejemplo para ESCRIBANO «la formulación constitucional del principio de capacidad contributiva proporciona el más brillante colofón a unas propuestas que, en cuanto antiformalistas, suponían obtener el mayor triunfo, el de procurar un referente accionable jurisdiccionalmente sobre el que despectivamente fue calificado, por los formalistas, como principio decididamente no jurídico». *Actual configuración del Derecho Financiero...*, óp. cit., pp. 27-28. En la línea de pensamiento antiformalista también se puede consultar PALAO TABOADA C.: *La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, en Revista Española de Derecho Financiero N° 40, Civitas, 1985.

³⁶¹ La interpretación sistemática del texto constitucional tiende a respetar el contenido esencial del derecho fundamental de cualquier tipo de ponderación. (Ver al respecto STC 11/1981, F.J. 4°-6°; STC 196/1987, F.J. 11 y STC 197/1987)

que presenta la idealidad sin excluir la práctica real³⁶²; de tal forma que los principios financieros constitucionales pueden explicarse desde el punto de vista jurídico, sin abstraerse de la realidad.

En ese sentido los principios financieros objeto de análisis se han de abordar en primer lugar intentando desprenderse de una concepción formal sobre aquellos como normas jurídicas puras o autónomas; y, en segundo lugar propendiendo a enlazar y conectar su contenido material con la realidad jurídica de los tributos y el deber de contribución por el que se configuran, para así retomar y fortalecer las premisas fundamentales del Derecho financiero constitucional, describiendo a sus pilares esenciales a la luz de la jurisprudencia constitucional.

Por tanto, el deber de contribuir «ha de entenderse desde su raíz constitucional y los principios que lo inspiran; la interpretación ha de ser hecha teniendo en cuenta su necesaria consideración como estructura unitaria dotada de coherencia interna con una perspectiva integradora de los elementos de la norma como interrelacionados entre sí formando parte de una unidad sistémica»³⁶³; ello exige una interpretación desde el modelo de Estado a partir de los valores superiores que la Constitución propugna y que han sido objeto de comentarios previos; siendo en la materia que nos ocupa la justicia impositiva el valor superior que se propende alcanzar.

En la línea metodológica fijada para el análisis previsto, se pretende presentar un razonamiento jurídico en el que se ha de considerar las especificidades del objeto de estudio en forma sistematizada y equilibrada sin abstracciones de la realidad.

3. La nueva dimensión de los principios del deber de contribuir

Para comenzar será útil partir de la distinción entre reglas y principios constitucionales, sobre todo porque los principios desarrollaran un papel preponderante en todo el ordenamiento jurídico financiero, se entiende que el principio es una norma sustancial y en consecuencia abierta; mientras que la regla es una norma rígida de aplicación concreta del principio. Pese a que la Constitución es directamente aplicable por los poderes públicos,

³⁶² Vid. MARTÍNEZ LAGO M. A.: *Una interpretación constitucional...*, óp. cit. p. 384.

³⁶³ Vid. GARCÍA DORADO F.: óp. cit., p. 41.

los principios financieros requieren desarrollo normativo para materializarse a través de reglas de Derecho, de ahí que el deber jurídico de contribuir tenga como primer destinatario el legislador, quien ha de regularlo aplicando los principios del sistema tributario «justo», a través del desarrollo normativo.

Si bien la distinción entre reglas y principios puede atribuirse a los estudios de ESSER³⁶⁴ en Alemania y de WILBURG³⁶⁵ en Austria, es el trabajo de DWORKIN³⁶⁶, considerado el de mayor aporte a la delimitación conceptual de estas categorías. A partir de entonces se han identificado dos posiciones teóricas claramente explicadas por ALEXY³⁶⁷. La primera consiste en considerar a los principios como mandatos de optimización que pueden cumplirse en determinados grados; y la segunda, rebate tal concepción, atribuyéndoles carácter de normas propiamente dichas, pues los principios en sentido estricto no tienen una estructura graduable.

Para RODRÍGUEZ BEREJO desde el punto de vista de su estructura y funcionalidad, los principios jurídicos se caracterizan por ser: a) reglas o preceptos normativos que presuponen la existencia de otras normas específicas y cuyo objeto consiste no tanto en regular relaciones o definir posiciones jurídicas concretas, sino en versar sobre la aplicación de estas normas, de acuerdo con LARENZ «los principios indican sólo la dirección en la que está situada la regla que hay que encontrar»; b) relativa indiferencia de contenido, «en el sentido de que trasponen los límites de distintos campos de regulación jurídica» (CARRIÓN); de ahí su carácter de reglas generales y de ahí también su posible calificación de normas sin presupuesto de hecho concreto; finalmente, c) indican cómo debe aplicarse las normas específicas, esto es, «que alcance darles, como combinarlas, cuándo otorgar precedencia a

³⁶⁴ EZZER J.: *Grundsatz und Norm* in der rechterlichen Fortbildung des Privatrechts, Tübingen, 1974.

³⁶⁵ WILBURG W.: «Entwicklung eines beweglichen System», en *Bürgerlichen Recht*, Graz, p. 195.

³⁶⁶ DWORKIN R.: «Las reglas modelo» en *Hablando seriamente de derechos*, Londres, Universidad de Chicago, 1978. (Traducción libre del título original: «The model rules» en *Talkin Rights Seriously*).

³⁶⁷ ALEXY R.: *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*, Serie de teoría jurídica y filosofía del Derecho N° 28, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 94. De acuerdo con una de estas posiciones «los principios explican la idea de optimización y de este modo se diferencian de las reglas, esta concepción debe denominarse como la “teoría de los principios”. La otra vertiente se ha configurado como una mixtura. Sin embargo, en ella existe unidad acerca de que la concepción según la cual los principios son mandatos de optimización, es falsa: o exagerada o insuficiente». Vid. óp. cit., pp. 93-137.

alguna de ellas» (CARRIÓN)³⁶⁸; así, los principios financieros establecen reglas generales y límites al poder tributario del Estado, por lo que su evidente dirección, pretende encaminar al sistema tributario hacia la justicia impositiva.

El mismo autor comenta que entre los «principios» y las «normas» estricto sensu de la Constitución no hay diferencia de naturaleza, sino sólo de estructura de función, ambos tipos de preceptos forman parte del ordenamiento jurídico y son, por ello, en igual medida Derecho objetivo. Sin embargo los principios que rigen la actividad financiera, particularmente los relativos al presupuesto y al gasto público, son una clase especial de reglas jurídicas, pues más que mandatos de aplicación directa, «son base o justificación de un mandatos que se concretan en ulteriores normas y decisiones»³⁶⁹.

Algunos autores sostienen que la constitucionalización de la materia financiera, ya sea en sus aspectos presupuestarios o tributarios, responde a una finalidad unitaria que significa para el ciudadano una salva guarda jurídica y para la Hacienda Pública un cauce jurídico de actuación. En estos dos supuestos, al menos en sede teórica, se hace realidad, el valor de la igualdad³⁷⁰; por lo que los principios que lo informan son la fuente de los derechos subjetivos del contribuyente.

Para otros «los motivos que llevan a la constitucionalización de principios operadores en sede financiera responde a la idea de infundir mayor estabilidad y fijeza a la misma, su consecuencia se traduce, técnicamente, en la presentación de límites materiales de la restante normativa jurídica y del ejercicio del poder legislativo que la elabora»³⁷¹; por lo que se entiende, se trata de límites efectivos desde la misma configuración constitucional, cuya

³⁶⁸ Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO A.: *Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española*, Revista española de Derecho Financiero N° 100, Madrid, Civitas, 1998, p. 595. Características recopiladas de LARENZ K., GARCÍA DE ENTERRÍA E. y LEGUINA J.

³⁶⁹ Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO A.: *Los fundamentos constitucionales de control interno de la actividad financiera del Estado*, Conferencia inaugural de las I Jornadas de control Interno en el Sector Público organizadas por la Intervención General de la Administración del Estado con motivo del 1er Centenario de la Creación del Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado, pronunciada el 22 de marzo de 1993. Cuadernos de formación-Inspección de tributos N° 22, Documentación 3, Madrid, Escuela de la Hacienda Pública, 1993, pp. 3-4. «Para decirlo con la fase de KARL LARENZ, los principios constitucionales son «pensamientos directores y causas de justificación de una regulación positiva en los que subyace la idea de un Derecho más justo». Hay pues en ellos, inevitablemente algo de indeterminado, abierto o de contornos imprecisos, que se refleja en la función que cumplen en el ordenamiento jurídico como límites al ejercicio del poder financiero y en su grado de nivel de eficacia».

³⁷⁰ YEBRA MARTUL-ORTEGA P.: óp. cit., p. 34.

³⁷¹ Vid. MARTÍNEZ LAGO M.A.: *Una interpretación constitucional...*, óp. cit. p. 396.

concreción se verifica en el desarrollo normativo del legislador en el contenido mismo de la ley fiscal.

Si bien sobre la eficacia de estos principios se abordará al discutir el alcance de cada uno, en forma puntual se puede afirmar que para precisar el valor y la eficacia de los principios constitucionales tributarios se debe partir del carácter normativo de la Constitución y como algunos autores afirman, del efecto jurídico vinculante de *todas* las normas en ella contenidas, sin que quepa distinguir entre preceptos constitucionales de valor normativo y de aplicación directa y otros meramente programáticos o de valor declarativo u orientador³⁷².

Por lo que, la eficacia del deber de contribución dependerá primordialmente de la configuración constitucional que la parte dogmática de la norma fundamental tenga en forma general para sí misma, como conjunto unitario y sistemático de normas fundamentales, pues si bien por un lado existe la posibilidad de considerar a los principios constitucionales mandatos de optimización, por otro lado pueden ser considerados normas de aplicación directa. De la visión que tenga el Constituyente sobre el rol de los principios constitucionales, dependerá entonces la validez y eficacia que los principios tributarios logren alcanzar en el espectro práctico; sin embargo, el grado de especificidad de los principios financieros amerita particular atención.

A diferencia de los principios presupuestarios y los del gasto público, que han recibido menos atención por parte de la doctrina financiera, los principios tributarios³⁷³ han sido profusamente estudiados, pues su contenido concreto y alcance material no deriva precisamente de su configuración constitucional, sino más bien de la interpretación que con ocasión del conocimiento de casos concretos ha sido emitida por Cortes y Tribunales

³⁷² Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española*, Revista española de Derecho Financiero N° 100, Civitas, 1998, p. 595. En ese sentido se pronunció tempranamente el Tribunal Constitucional de España en las sentencias 16/1982 de 28 de abril de 1982 (BOE núm. 118 de 18 de mayo de 1982); Recurso de amparo 2-198. Contra resoluciones del Magistrado de Ejecutorias de la Sección Tercera de la Audiencia Provincial de Madrid en base a supuesta violación del art. 24 C.E.; y, 80/1982, de 20 de diciembre de 1982. (BOE núm. 13 de 15 de enero de 1983). Recurso de amparo 160-1982. «Que la Constitución es precisamente eso, nuestra norma suprema y no una declaración programática o principal es algo que se afirma de modo inequívoco y general en su art. 9.1 donde se dice que «los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución».»

³⁷³ Los principios tributarios tradicionalmente se entienden aplicables exclusivamente a los tributos que conforman el sistema tributario; si bien su aplicación podría hacerse extensiva a otro tipo de prestaciones patrimoniales de carácter público que carecen de naturaleza tributaria, son principios característicos de la imposición y a ellos se ha de remitir el legislador en el desarrollo de la ley fiscal; siendo el principal objeto de análisis en esta tesis.

constitucionales, pues los problemas de interpretación no han sido ajenos al sistema tributario.

Dentro de los principios constitucionales tributarios la doctrina distingue a los principios formales de la imposición, de los principios materiales o de justicia en la imposición³⁷⁴. Los primeros propios del Estado de Derecho son los de legalidad, seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad e irretroactividad; los segundos aquellos que constituyen un conjunto unitario de criterios para el reparto de la carga tributaria. Tanto los principios formales como los materiales suelen enunciarse en las Constituciones y dependiendo de su formulación tienen mayor o menor incidencia en sus respectivos ordenamientos jurídicos.

La categorización de determinados principios como de «justicia», derivados del valor jurídico superior, depende de la caracterización que el precepto «deber de contribuir» tenga en la norma fundamental, pues se precisa una delimitación dogmática del valor «justicia» en materia impositiva que permita poner tales principios en el contexto fiscal; ante tal requerimiento, se puede decir que la justicia impositiva, se define por el bien jurídico protegido del sistema tributario, que no es otro que el reparto equitativo de la carga tributaria³⁷⁵.

Por ello se podría decir que la justicia impositiva se concreta en los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad, progresividad y no alcance confiscatorio³⁷⁶, que suelen ser enunciados tácita o expresamente en la Constitución, cuyo fin último es garantizar equidad en la distribución de la carga tributaria.

³⁷⁴ Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO A: *Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española*, óp. cit., pp. 593-626. Sobre la clasificación de los principios se recomienda revisar ACOSTA A.: *Los principios constitucionales del Derecho Tributario Español*, Revista de Derecho Financiero N° 65 y 66, pp. 1255 y ss. ACOSTA se refiere a la clásica clasificación de SAINZ DE BUJANDA—acogida por RODRÍGUEZ BEREIJO— en principios formales y materiales, y aporta una clasificación bajo dos indicadores diferentes, la primera principios referentes a la norma (igualdad, justicia, política económica y seguridad), y principios referentes al procedimiento (de competencia y legalidad). Esta clasificación fue seguida además por BANACLOCHE PÉREZ J.: *Hacienda y principios tributarios constitucionales*, Revista Crónica Tributaria N° 31, 1939, pp. 35-48.

³⁷⁵ Vid. en ese sentido ESCRIBANO E.: *Actual configuración del Derecho financiero...*, óp. cit. p. 44; y, PÉREZ DE AYALA J. L.: *Algunos problemas interpretativos...*, óp. cit. p. 20.

³⁷⁶ GARCÍA DORADO se refiere a estos principios «...como ramas o ideas de un único principio, el de justicia, proclamado por el texto constitucional como valor superior, en este caso aplicado a la esfera tributaria, articulando de esta forma el sistema tributario justo. Tan es así, que son generalmente denominados “los principios constitucionales de justicia tributaria». Vid. óp. cit., pp. 41-42.

Respecto a la configuración constitucional —enunciación taxativa de los principios en la norma fundamental—, mientras que el artículo 31 de la Constitución de España en sus dos primeros numerales configura los principios financieros generales en ambas vertientes de la relación ingreso-gasto, el numeral primero atinente a los ingresos obtenidos vía tributaria y el numeral segundo relativo a los principios fundamentales del gasto público; su símil ecuatoriana ordena de manera dispersa dichos principios.

La dispersión a la que se alude, parte en primer lugar de una evidente falta de conexión entre la parte dogmática de la Constitución del Ecuador, en la que se configura el deber colaborar con el Estado y pagar los tributos establecido en la ley de acuerdo con el artículo 83.15, —como una más de las responsabilidades jurídicas del ciudadano—, y la parte orgánica de la norma fundamental, en que se regula el régimen tributario conforme los artículos 300 y 301; de otra parte, en lo relativo al sistema económico general y la norma específica sobre presupuesto y gasto público, no alude a principios financieros tradicionales, dejando un vacío sustancial, superable solo por el desarrollo de la jurisprudencia, que a la presente fecha no ha sido especialmente solvente.

El artículo 31.1 de la Constitución española configura el deber de contribución al gasto público en la medida de la *capacidad económica* mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de *igualdad* y *progresividad* que en ningún caso tendrá alcance *confiscatorio*; por su parte el artículo 300 de la Constitución ecuatoriana estructura el régimen tributario bajo la rectoría de los principios de *generalidad*, *progresividad*, *eficiencia*, *simplicidad administrativa*, *irretroactividad*, *equidad*, *transparencia* y *suficiencia recaudatoria*.

De acuerdo con doctrina constitucional española los principios constitucionales en materia tributaria enunciados en el artículo 31 de la Constitución de España más que un mandato susceptible de aplicación por sí mismo, constituyen la base, el criterio o la justificación del mandato, en cuanto necesitan de una concreción en ulteriores normas y decisiones³⁷⁷; «hay pues, inevitablemente, algo de indeterminado, abierto o de contornos imprecisos en los principios tributarios incorporados en la Constitución», que se refleja en el diferente nivel de eficacia que cumplen en el ordenamiento jurídico como límites al ejercicio de los poderes públicos; se atribuye entonces: a) una función positiva que consiste «en el

³⁷⁷ Criterio que hago extensivo a los principios del régimen tributario ecuatoriano.

influjo o predeterminación que ejercen en las sucesivas decisiones y, de este modo, en el contenido de la regulación que tales decisiones crean»; y, b) la función negativa, que consiste «en la exclusión de los valores contrapuestos y de las normas que descansan sobre estos valores», relación de instrumentalidad entre los «valores superiores»³⁷⁸ del ordenamiento y los «principios»³⁷⁹ que la Constitución garantiza³⁸⁰.

Al comparar el desarrollo normativo que el legislador le ha dado al deber de contribuir al gasto público en la legislación fiscal de cada Estado, encontramos algunas diferencias en cuanto a la enunciación y clasificación de los principios; así, en España mientras que el artículo 3.1 de la Ley General Tributaria (LGT) dispone que la ordenación del sistema tributario se basa en *la capacidad económica* de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de *justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad*; por otro lado en el artículo 3.2 de la misma ley se dispone que la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios; lo cual implica existe otra forma de calificar y clasificar a los principios tributarios, que son o bien de *ordenación*, o bien de *aplicación* del sistema tributario.

Por su parte, el Código Orgánico Tributario de Ecuador (COT) en el artículo 5 dispone que el régimen tributario se regirá por los principios de *legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad*, sin distinguir entre principios de ordenación o principios de aplicación; cabe señalar que la norma citada se encuentra vigente desde el año 1975³⁸¹ y por tanto precede en la determinación de los principios a la norma constitucional

³⁷⁸ Artículo 1.1 de la Constitución de España; y artículo 1 de la Constitución de la República del Ecuador.

³⁷⁹ Artículos 9.3 y 31 de la Constitución de España; y artículos 300 y 424 de la Constitución de la República del Ecuador.

³⁸⁰ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: Los principios de la imposición..., óp. cit., p. 596. El autor esgrime su criterio a partir de la referencia a la norma constitucional española; la enunciación de los artículos de la Constitución ecuatoriana responde a la aceptación del criterio del autor, a quien se seguiremos en sus principales postulados.

³⁸¹ Código Orgánico Tributario, emitido mediante Decreto Supremo 1016 publicado en el suplemento del Registro Oficial 958 del 23 de diciembre de 1975, codificado en 2005, publicado en el suplemento del Registro Oficial número 38 de 14 de junio del 2005, ha sido objeto de múltiples reformas donde se destacan Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador publicada mediante Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007 así como las más recientes las incluidas mediante Ley No. 0, publicada en el Registro Oficial Suplemento 244 de 27 de julio del 2010.

vigente desde el año 2008, por lo que no sorprende que a diferencia de la Constitución, haga expresa mención al principio de igualdad, que actualmente se encuentra ausente del texto constitucional.

Contrastando las normas referidas caben algunos comentarios puntuales respecto al contenido material de los principios, función y orientación de aquellos, si bien el ordenamiento jurídico español distingue entre principios de ordenación y principios de aplicación del sistema tributario; el ordenamiento jurídico ecuatoriano no categoriza los principios en el mismo sentido, por ende mal podría hacerse una comparación entre principios partiendo de esta clasificación.

Por otro lado, la clasificación en principios formales y principios materiales de la imposición; tiende a ser rígida y limita el alcance de esta investigación puesto que el objetivo principal es analizar la incidencia de los principios constitucionales en el derecho de los ciudadanos a contribuir al sostenimiento del gasto público en la medida de su capacidad económica y demás derechos subjetivos, garantizando a su vez la justicia en el sistema tributario.

De lo expuesto hasta el momento, particularmente en el capítulo segundo se deduce que los tradicionales principios materiales se conjugan indefectiblemente con los principios formales en el momento en que el legislador debe aplicar el mandato a través del desarrollo normativo de la ley fiscal; a partir de esta consideración se procederá a realizar un estudio general de los principios tanto materiales como formales en forma sistematizada e integral con la intención de evidenciar la correlación aludida entre principios.

Se presume que un sistema tributario *justo* se configura sobre la base de los principios de capacidad contributiva, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, ello implica que necesariamente el sistema tributario se ordena en base a los principios de generalidad y equidad, principios *materiales* como los denomina la doctrina que a su vez se conectan con otros tales como proporcionalidad y suficiencia recaudatoria; ahora bien para que el sistema tributario *justo* sea *eficaz*, es imprescindible el cumplimiento del principio de legalidad y consecuentemente la reserva de ley en materia tributaria, ello aporta en seguridad jurídica y certeza de la norma tributaria que incide positivamente en la relación formal entre contribuyentes y Estado; este sistema de principios coordinados entre sí, se convierten en parte fundamental de la tesis propuesta cuya premisa teórica cardinal, pretende reconocer

derechos subjetivos a los contribuyentes y por la que se afirma que los ciudadanos tienen derecho a que sus contribuciones al gasto público sean tanto justas como legítimas.

De otro lado, se deduce del estudio de ambos ordenamientos jurídicos, que además de los principios materiales cuya ordenación propende a la obtención de recursos a través del cumplimiento de obligaciones tributarias justas en la medida de la capacidad económica de los obligados, se han configurado otros principios a los cuales se denominará de *administración*, estos son los principios que permiten aplicar el sistema tributario justo y se han identificado como: suficiencia recaudatoria, transparencia, simplicidad administrativa, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales; aquellos si bien están orientados hacia administraciones eficientes y diligentes tienen como límite la justicia del sistema, que se traduce en equitativa distribución de la carga tributaria.

De las normas citadas en contraste con la doctrina brevemente referenciada se coligen como principios generales del deber de contribuir –referenciados o no expresamente en el texto constitucional, basta con la alusión en el desarrollo normativo ulterior–, comunes a ambos ordenamientos jurídicos, los de: *generalidad, igualdad, progresividad, equidad, no confiscatoriedad*. Empero, la capacidad económica que se enuncia como principio informador del sistema tributario español no ha sido ordenado en el vigente texto constitucional ecuatoriano, al igual que el principio de igualdad cuya remisión se ubica en la ley fiscal, propiamente en el Código Orgánico Tributario.

En cuanto a los principios que he denominado de *administración*, es común el de proporcionalidad en la ley fiscal de ambos ordenamientos; como característica diferenciadora, la mayoría de principios enunciados en la Constitución ecuatoriana son orden administrativo; eficiencia, transparencia, simplicidad administrativa, e inclusive la suficiencia recaudadora, que superan cuantitativamente a los principios materiales de justicia, reducidos a las expresiones de progresividad y equidad; mientras que la Constitución española alude exclusivamente a los principios materiales, dejando la formulación de los principios de administración al desarrollo de la ley fiscal.

Ahora bien, el ámbito de los principios no se reduce al ordenamiento interno de los Estados, debemos recordar además los procesos de integración en los que se encuentran

inmersos Ecuador y España, por ello se ha de considerar el Derecho comunitario y los principios³⁸² que de este pueden derivarse con efecto en los sistemas tributarios.

La Unión Europea, –Comunidad, de acuerdo con el Tratado fundacional de Roma–; adoptó un modelo económico de economía libre, que propugna objetivos concretos de orden económico que se orientan a partir de algunos principios comunitarios, que si bien no son expresamente de justicia tributaria, si inciden en algunos casos directamente, y en otros indirectamente, en los sistemas tributarios de los Estados miembros; siendo los principios de *no discriminación por motivos de nacionalidad*³⁸³, *competencia o atribución de competencias*³⁸⁴, *subsidiaridad*³⁸⁵ y naturalmente el principio de *proporcionalidad*³⁸⁶, aquellos que en su formulación, obligan en cierta forma a los Estados a armonizar el ordenamiento jurídico interno, con la norma comunitaria.

Este modelo económico adoptado y protegido por el Derecho comunitario europeo, ha ponderado la creación y fortalecimiento de un mercado interior, cuyo desarrollo es de

³⁸² Me refiero a los principios de proporcionalidad, justicia, legalidad, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad en la actuación de los poderes públicos. RUIZ GARCÍA J. R.: afirma que el principio de proporcionalidad supone una «interdicción de la excesividad, entendiendo por tal la prohibición de que la Ley o la Administración en el ámbito de su discrecionalidad ordene algo que se pueda considerarse excesivo, exorbitante o desmesurado». *Secreto Bancario y Hacienda Pública*, Madrid, Civitas, 1998, p. 14. Ver en ese sentido FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L.: “El principio de proporcionalidad en la Administración Pública y sus implicaciones tributarias”, en *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Madrid, Dykinson, 2007, pp. 317-351.

³⁸³ Artículo 6 en el Tratado de la Comunidad Europea T.C.E.; actualmente artículo 12 desde el tratado de Ámsterdam. «Es un principio de orientación económica y de carácter instrumental al servicio de los objetivos de la Comunidad, objetivos que inspiran el prodigioso desarrollo realizado por el Tribunal de este principio con múltiples manifestaciones e incidencia específica en el ámbito tributario –artículo 95 T.C.E.; tras el Tratado de Amsterdam, art. 90– GARCÍA PRATS F. A.: Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (I)..., óp. cit., p. 302. Consultar la versión consolidada del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, Diario Oficial de las Comunidades Europeas C 325/35, de 24 de diciembre de 2012.

³⁸⁴ Artículo 63. B en el Tratado de la Comunidad Europea T.C.E.; adoptado a partir del Tratado de la Unión Europea. «La Comunidad Europea no ostenta la *competencia sobre la competencia*, sino únicamente ostenta aquella que le han atribuido las Constituciones y los Tratados de adhesión con carácter limitado y taxativo». *Ibíd.*

³⁸⁵ Principio adoptado igualmente a partir del Tratado de la Unión Europea en el artículo 63. B; de acuerdo con GARCÍA PRATS «debería tener un papel importante papel en la preservación de la soberanía fiscal de los Estados miembros. De hecho, suele insistirse en que ‘la soberanía fiscal es uno de los elementos esenciales de la soberanía nacional y todos los Estados miembros están actualmente empeñados en el respeto de dicha soberanía». *Ibíd.*, pp. 303-304.

³⁸⁶ Principio ampliamente desarrollado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, formulado en el artículo 3. B del T.C.E.; se refiere de acuerdo con algunos autores como expresión del principio del Estado de Derecho; ver al respecto FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L.: El principio de proporcionalidad. ..., óp. cit. p. 323. Revisar la sentencia 13.07.1962, caso 19/61 Mannesmann AG c. Alta Autorité, en *Raccolta*, 1992. En el mismo sentido las sentencias 11.07.1989, caso 2865/87, Schröder, en *Raccolta*, 1989; y, 19.06.1980, casos acumulados 41/79 e.a. Testa, en *Raccolta*, 1980, p. 1979.

particular interés para el Derecho financiero español, «como consecuencia de la supresión de barreras fiscales, además de las barreras aduaneras, al ejercicio efectivo de las libertades fundamentales consagradas por el Tratado de Roma, y no únicamente de la libre circulación de mercancías»³⁸⁷.

Esta incidencia ha llevado al Tribunal de Justicia de la Unión a proteger «su ámbito y contenido que revierte en forma de derecho hacia los particulares frente a las exacciones estatales»; siendo determinante el desarrollo del principio de *no discriminación* en relación a las libertades fundamentales, «que incide, básicamente, en la regulación de la imposición directa y las relaciones existentes entre la obligación personal y la obligación real de contribuir»³⁸⁸; lo cual exige una adecuación de los sistemas tributarios de los Estados miembros a las nuevas premisas supranacionales de armonización tributaria, control de fenómenos evasivos en la región y en general frente a todas regulaciones económicas de incidencia fiscal³⁸⁹.

En un tono económico muy similar se suscribió el Acuerdo de Cartagena en 1969, reformado por el Protocolo de Trujillo por el que se fundó la Comunidad Andina de la que es miembro el Ecuador y se creó el Sistema Andino de Integración SAI³⁹⁰ con una estructura funcional compleja, esto es con organismos como la Secretaria General, Comisión, Parlamento y Tribunal de Justicia, entre otros.

³⁸⁷ Vid. GARCÍA PRATS F. A.: *Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (II)*; *Políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho financiero*, óp., cit. pp. 535 y ss.

³⁸⁸ *Ibíd.*

³⁸⁹ Para profundizar el conocimiento sobre la incidencia del Derecho comunitario en los sistemas tributarios de los Estados miembro revisar MARTÍN QUERALT J. y MARTÍNEZ LAFUENTE A.: “La política fiscal europea”, en *Tratado de Derecho Comunitario Europeo. Estudio sistemático desde el Derecho español*, t. III Madrid, Civitas, 1986. MARTÍN QUERALT J. LOZANO SERRANO C., CASADO OLLERO G.; Y TEJERIZO LÓPEZ J.M.: *Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la C.E.E.*, Revista Española de Derecho Financiero N° 98, Madrid, 1983. GARCÍA NOVOA C.: “La incidencia del derecho comunitario en el derecho español (especial referencia al ordenamiento financiero)”, en *Sistema fiscal español y armonización europea*, Madrid, Marcial Pons, 1995.

³⁹⁰ Suscrito el 26 de mayo de 1969 en Quito por los representantes de Ecuador, Colombia, Perú, Bolivia, Venezuela participó en todas las negociación, actualmente no forma parte del SAI. El 9 de julio de 1969, el Acuerdo de Cartagena fue declarado compatible con el Tratado de Montevideo. entró en vigencia el 16 de octubre del mismo año. El Acuerdo de Cartagena ha sido reformado varias veces mediante protocolos modificatorios. Mediante el Protocolo Modificatorio de Trujillo (marzo de 1996) se introdujo reformas de carácter institucional: Se creó la Comunidad Andina y se estableció el Sistema Andino de Integración, se transformó la Junta del Acuerdo de Cartagena en Secretaría General de la CAN, se amplió la competencia normativa al Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores.

Similar a la de la Unión Europea³⁹¹, pero con un desarrollo limitado por falta de voluntad política, el SAI propugna los principios de igualdad, justicia, paz, solidaridad y democracia; y, tiene por objetivos propender a la integración económica en la región, eliminando barreras arancelarias y propendiendo a la armonización tributaria, particularmente de los impuestos indirectos, que son aquellos que inciden significativamente en el comercio entre los países de la Comunidad.

Como principales medidas con incidencia en los sistemas tributarios de los Estados miembros, la CAN aprobó el Arancel Externo Común³⁹², las Decisiones 599³⁹³ y 600³⁹⁴ para la armonización del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a los Consumos Selectivos respectivamente, además se suscribieron las Decisiones 40³⁹⁵ y 578³⁹⁶ relativas a la doble imposición internacional que constan de un modelo de convenio para evitar doble imposición³⁹⁷; todo lo que ha incidido básicamente en la regulación de la imposición indirecta, tradicionalmente la más criticada por la doctrina, pues se considera es regresiva³⁹⁸ y vulnera la capacidad contributiva.

³⁹¹ Decisión 563. Codificación del Acuerdo de Integración Subregional Andino (Acuerdo de Cartagena) Artículo 6.- El Sistema Andino de Integración está conformado por los siguientes órganos e instituciones: el Consejo Presidencial Andino; el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores; la Comisión de la Comunidad Andina; la Secretaría General de la Comunidad Andina; el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina; el Parlamento Andino; el Consejo Consultivo Empresarial; el Consejo Consultivo Laboral; la Corporación Andina de Fomento; el Fondo Latinoamericano de Reservas; el Convenio Simón Rodríguez, los Convenios Sociales que se adscriban al Sistema Andino de Integración y los demás que se creen en el marco del mismo; la Universidad Andina Simón Bolívar; los Consejos Consultivos que establezca la Comisión; y, los demás órganos e instituciones que se creen en el marco de la integración subregional andina.

³⁹² Decisión 324. *Arancel terno Común, Programa de Liberación e Incentivos a las Exportaciones Intrasubregionales*. Publicado en la Gaceta Oficial de la Comunidad Andina del 27 de agosto de 1992.

³⁹³ Decisión 599. Armonización de aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado. Publicado en la Gaceta Oficial de la Comunidad Andina del 12 de julio de 2004.

³⁹⁴ Decisión 600. Armonización de los Impuestos Tipo Selectivo al Consumo. Publicado en la Gaceta Oficial de la Comunidad Andina del 12 de julio de 2004.

³⁹⁵ Decisión 040. Aprobación del convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros y del convenio tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los países miembros y otros estados ajenos a la subregión. Publicado en la Gaceta Oficial de la Comunidad Andina del 16 de noviembre de 1991.

³⁹⁶ Decisión 578. Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal. Publicado en la Gaceta Oficial de la Comunidad Andina del 4 de mayo de 2004.

³⁹⁷ Sobre el contenido y alcance de estas Decisiones revisar TROYA JARAMILLO J. V.: *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, Quito, Pudeleco, 2008, pp. 145-170.

³⁹⁸ Vid. PLAZAS VEGA M.: "La clasificación de los impuestos en directos e indirectos y el derecho tributario comunitario", en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Temis, 2003, pp. 411-440; y, *El impuesto sobre el valor agregado IVA*, Bogotá, Temis, pp. 3-18.

Ahora bien, los principios de legalidad, seguridad jurídica, proporcionalidad entre otros que se propugnan como principios superiores del Derecho público supranacional, responden a la necesidad de que los Estados miembros de la organización mantengan el equilibrio entre los fines perseguidos por las Comunidades y los medios utilizados; su surgimiento como conceptos del Derecho público europeo se propugnan del contenido esencial de la Carta Europea de Derechos Fundamentales y si bien no han sido proclamados textualmente en el texto fundacional de la Comunidad Andina, se han asumido en la práctica por las diversas entidades del SAI, particularmente del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

Con la enunciación de los principios jurídicos más relevantes para la configuración de un sistema tributario justo, partiendo de la idea de que existe un deber de contribuir al gasto público y que este debe ser en la medida de la capacidad económica, tacita o expresamente aludida en el texto constitucional, se entiende que los «derechos públicos subjetivos del contribuyente» se acunan en el seno de los principios configuradores tanto del Estado de Derecho, como del Estado Constitucional, por tanto los Estados son responsables de su protección y garantía.

Previo a dar paso al estudio del primer principio y el derecho que contiene, debo señalar que el Derecho es ante todo un sistema de límites y por tanto de equilibrios; se entiende entonces que frente al deber de contribuir al gasto público, el sistema tributario debe aplicar un conjunto de principios, con el objetivo de alcanzar armonía entre la actuación del Estado en el ejercicio de sus poderes y los derechos de los ciudadanos contribuyentes; aquí el principio de proporcionalidad juega un papel fundamental en el Estado de Derecho, pues es consustancial frente al Estado de libertades y por ello impone un canon de constitucional en el que da lugar a un modelo de equilibrio para la Administración Pública.

Siendo tantos los principios que informan el deber de contribuir al gasto público y tan amplias las fuentes del Derecho constitucional financiero, con las diferencias enunciadas entre ambos ordenamientos jurídicos; para proceder con la tesis propuesta, sin restar la importancia que acreditan los principios de *administración*, se pretende profundizar en el análisis de los principios generales –tanto formales como materiales– del deber de contribuir; es decir, aquellos que por mandato constitucional le compete aplicar a los poderes públicos al momento de regular en la ley las diversas obligaciones tributarias, con el objeto de

garantizar contribuciones justas y legítimas dentro del marco de los derechos y libertades fundamentales de los contribuyentes.

3.1. El derecho a la legalidad y seguridad jurídica en la configuración del deber de contribuir

A medida que la investigación avanza, algunos «derechos públicos subjetivos» resultan evidentes, no cabe duda respecto a los derechos al debido proceso en sede administrativa, particularmente frente a los procedimientos de gestión e inspección de la Administración tributaria, entre los cuales me parece relevante mencionar al derecho a la protección de la intimidad³⁹⁹ y al secreto tributario⁴⁰⁰; se admite además la existencia (aun cuando se encuentra en discusión su naturaleza jurídica) del *derecho a contribuir en la medida de la capacidad económica*; y, no puede pasarse por alto que existe un *derecho fundamental a la propiedad*⁴⁰¹ que se garantiza a todos los ciudadanos y que tiene especial significación en materia tributaria.

Concomitantemente a los derechos subjetivos ya identificados, existe uno que no ha sido profundamente analizado por la doctrina, al menos no en sentido prefijado de *derecho*

³⁹⁹ Este derecho, se encuentra reconocido con un ámbito más amplio en el Derecho comunitario dentro del ámbito del Convenio Europeo para la Protección de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales CEDF de 4 de noviembre de 1950, artículo 8. Para profundizar el estudio de este derecho se recomienda revisar: CUBILES SÁNCHEZ-POBRE P.: “El derecho a la protección de la vida privada y familiar en el ámbito tributario”, en *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*, GARCÍA BERRO F.: (dir.), Madrid, Civitas-Thomson Reuters, 2015, pp. 58 y ss.

⁴⁰⁰ Conocido como derecho al secreto tributario, «supone la consagración de la reserva o confidencialidad de toda información obtenida por la Administración tributaria». CALDERÓN CARRERO J. M.: *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, Coruña, Netbiblio, 2009.

⁴⁰¹ Derecho reconocido por la Carta Europea de Derechos Fundamentales en los siguientes términos: «Artículo 17. Derecho a la propiedad. 1. Toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de sus bienes adquiridos legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida que resulte necesario para el interés general». En el Primer protocolo adicional incorporado al texto del Convenio Europeo de Derechos Humanos se lo reconoce en el artículo 1º de la siguiente forma: «Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causas de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho internacional». Sobre este derecho consultar: SOLER ROCH M. T.: *Deber de contribuir y derecho de propiedad en de ámbito de protección de los derechos humanos*, Universidad de Alicante, 2011, pp. 1-20; y, con el mismo nombre un estudio más amplio en *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*, GARCÍA BERRO F.: (dir.), Madrid, Civitas-Thomson Reuters, 2015, pp. 23-55.

subjetivo; así pues se lo ha venido entendiendo como un principio formal propio del Estado de Derecho, con particularidades propias de su aproximación al sistema tributario; así la legalidad como principio es considerada requisito de validez de la ley tributaria y la seguridad jurídica una consecuencia lógica de su cumplimiento; sin embargo, por razones que se expondrán a continuación, se afirma —y este es uno de los planteamientos de esta tesis— que existe un derecho a la legalidad y concomitantemente un derecho a la seguridad jurídica en materia tributaria.

Con VOGEL inicio este apartado recordando que en el nacimiento mismo del Estado democrático constitucional ya existe desacuerdo sobre quien tiene derecho a legislar en materia tributaria; el viejo principio *non taxation without representation* «ningún tributo sin representación» que fue acuñado por la doctrina anglosajona⁴⁰², propugnaba la exigencia de participación social en la elaboración de las leyes tributarias, por este motivo las primeras Constituciones democráticas hacían referencia al Derecho a consentir los impuestos en un lugar destacado al tratar de las libertades públicas⁴⁰³.

De acuerdo con RODRÍGUEZ BEREJO el principio por el que ningún tributo puede ser establecido o impuesto sin ley (*nullum tributum sine lege; non taxation without representation*), es expresión del más antiguo principio político de la autoimposición o del consentimiento de los impuestos por los representantes de los contribuyentes⁴⁰⁴; así, la función política de la democracia, se materializa en lo tributario en la formulación constitucional del principio de legalidad y la reserva de la ley.

A mi juicio, el deber de contribución al gasto público en su actual configuración se genera en respuesta precisamente al derecho de los ciudadanos a participar democráticamente en la elaboración de la ley que le impondrá obligaciones patrimoniales; pues frente a la inminente obligación de pagar tributos, nace concomitantemente el derecho a participar

⁴⁰² «Esta frase la encontramos formulada así por primera vez en JAMES OTIS: *The Rights of the Colonist Asserted and Proved*, 1671, que constituye un escrito de guerra ante la lucha por la independencia de América». VOGEL K.: *La Hacienda Pública y el Derecho constitucional*, Revista Hacienda Pública Española, N° 59, Madrid, 1979., p 15. Supra nota (1).

⁴⁰³ Cfr. VOGEL K.: *La Hacienda Pública y el Derecho constitucional*, óp. cit., p. 15.

⁴⁰⁴ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Los principios de la imposición...*, óp. cit., p. 598. «Cuyo origen se remonta la edad media. Y cumple —como señala Fernando PÉREZ ROYO— una función de garantía individual y de seguridad jurídica frente a las intromisiones arbitrarias en la esfera de la libertad y la propiedad de los ciudadanos, y un función política de asegurar la democracia de los ciudadanos en le establecimiento del sistema tributario mediante el cual se da cumplimiento al deber de solidaridad cuales la obligación de todos al sostenimiento de los gastos públicos».

democráticamente en la sanción y discusión de la ley que los regule, pues sus efectos son generales y obligatorios para todos los ciudadanos; el denominado principio de la autoimposición⁴⁰⁵, defiende una tesis por la que, sólo los impuestos aprobados por los representantes democráticamente elegidos por el pueblo, son legítimos.

Esta dimensión del principio, —plural— a juicio de ESCRIBANO, —pues tiene como destinatario a la sociedad civil—, frente al poder político «adquiere con el tiempo una dimensión individual, una garantía, estrictamente individual, frente a las intromisión arbitrarias en la esfera de la libertad y propiedad del ciudadano»⁴⁰⁶; su función es esencial y consiste en garantizar el régimen que se estima más democrático en el reparto de la carga tributaria.

Así la democracia representativa⁴⁰⁷ constituye el primer fundamento de orden jurídico/político del Derecho constitucional financiero; por lo tanto, se puede afirmar con certeza, que existe el derecho subjetivo público de los ciudadanos de *participar democráticamente en la aprobación de la ley tributaria y sus modificaciones*; pues el deber de contribuir al gasto público además de límites concretos a los poderes públicos, lleva implícito un *derecho civil* de la sociedad en conjunto y cada uno de sus miembros de participar en las políticas del Estado; particularmente en la política fiscal a través de los procesos legislativos de formación y modificación de la ley tributaria, pues a través del cumplimiento efectivo del referido deber y las obligaciones específicas, que de éste se obtienen finalmente recursos que se redistribuyen en la satisfacción de necesidades públicas.

⁴⁰⁵ Principio reconocido tempranamente en la Declaración de Derechos del Hombre y Ciudadano de la siguiente forma: «VI. La ley es expresión de la voluntad de la comunidad. Todos los ciudadanos tienen derecho a colaborar en su formación, sea personalmente, sea por medio de sus representantes. Debe ser igual para todos, sea para proteger o para castigar. Siendo todos los ciudadanos iguales ante ella, todos son igualmente elegibles para todos los honores, colocaciones y empleos, conforme a sus distintas capacidades, sin ninguna otra distinción que la creada por sus virtudes y conocimientos». *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen*) Aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente francesa el 26 de agosto de 1789.

⁴⁰⁶ ESCRIBANO F.: *La configuración jurídica...*, óp. cit., p. 457.

⁴⁰⁷ Para una comprensión integral de este principio se recomienda revisar TROYA JARAMILLO J.V.: *El Destino de las Contribuciones al Gasto Público. No taxation without representation vs. spending power*, Revista Jurídica de la Universidad Católica de Guayaquil, 2014. Versión digital, también publicado en *Temas de Derecho Tributario en homenaje al profesor ALFREDO BENÍTEZ RIVAS*, Santa Cruz de la Sierra, Universidad Privada de Santa Cruz de la Sierra, 2010, pp. 271-296 De acuerdo con VOGEL «Seguramente fue una casualidad que el principio de democracia representativa naciera de un postulado de Derecho constitucional financiero; no es difícil imaginarse que un objetivo de otro tipo podría haber ocasionado igualmente la exigencia de representación y participación políticas». VOGEL K.: *La Hacienda Pública y el Derecho constitucional*, óp. cit., p. 16.

Frente a las intromisiones en la esfera de la libertad que pudiesen provenir de los poderes públicos en los actos tanto legislativos —creación y modificación de tributos—, como de administración tributaria —gestión y aplicación de los tributos—; y, la posible vulneración de los derechos y libertades de los ciudadanos contribuyentes que de estos actos devengan, la legalidad y la reserva de la ley en calidad de principios jurídicos se convierten en una garantía individual de seguridad jurídica que junto a la interdicción de la arbitrariedad, aseguran la democracia mediante la participación ciudadana en la toma de decisiones políticas.

A través de estos principios, «también derechos», se garantiza la vigilancia ciudadana de los procesos de formación de la ley; en tal sentido la obligación ciudadana de contribuir al gasto público se configura como tal, a través de una norma jurídica, democráticamente aprobada por los representantes legislativos en la forma constitucionalmente prevista.

Es propio de las Constituciones democráticas la participación del Parlamento en las decisiones sobre gasto público y endeudamiento; la relación ingreso-gasto, se formula en los textos constitucionales y usualmente se concretan en la elaboración y aprobación del presupuesto, pues este contiene una previsión de los ingresos de diverso origen y asignación de partidas a los diversos gastos.

Atendiendo al contenido del artículo 31 de la Constitución de España, se entendería que el Parlamento es soberano tanto en la creación y modificación de tributos como en la determinación de la distribución equitativa en el gasto público⁴⁰⁸; sin embargo, existen muchos limitantes de orden técnico, el Parlamento difícilmente resuelven la modificación sustancial, o lo que sería más grave, la negativa del proyecto presupuestario enviado por la función ejecutiva,—ello podría darse únicamente en casos extremos de confrontación política

⁴⁰⁸ La Constitución de la República del Ecuador, no cuenta con una disposición en términos similares a los del artículo 31.2 que determine la aplicación del principio de equidad en el gasto público; si bien a partir del artículo 292 y siguientes que lo configura como instrumento —y no ley— para la determinación de los ingresos y los gastos, en su contenido específico el texto constitucional contiene disposiciones que regulan las facultades tanto del ejecutivo como del legislativo en la aprobación del presupuesto, que evidencian las limitaciones fácticas de la función legislativa, en la toma de decisiones financieras, particularmente sobre gasto público, como ejemplo encontramos el artículo 293 cuyo texto reza «... Las observaciones de la Asamblea Nacional serán sólo por sectores de ingresos y gastos, sin alterar el monto global de la proforma. [...] Cualquier aumento de gastos durante la ejecución presupuestaria deberá ser aprobado por la Asamblea Nacional, dentro del límite establecido por la ley...». Si bien el artículo 300 en su inciso segundo dispone que: «La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo...»; las alusiones a la relación ingreso-gasto son vagas y por tanto la aplicación de los principio de equidad y proporcionalidad son difícilmente aplicables.

entre legislativo y ejecutivo—; en ese sentido, los ingresos públicos obtenidos por la vía tributaria, tendrán más allá de la intención del Constituyente, el destino que el Ejecutivo decida.

La legalidad como principio jurídico básico del Estado de Derecho, involucra en su formulación más genérica «la plasmación jurídica del principio político del imperio o primacía de la ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, el pueblo representado en el Parlamento»⁴⁰⁹; pues garantiza que las normas que afectan a los ciudadanos, deberán ser aprobadas por sus representantes a través del procedimiento constitucionalmente previsto para tal efecto.

De acuerdo con EUSEBIO GONZÁLEZ —en su concepción más restringida— «el principio de legalidad tributaria exige que sólo puedan ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley»; por tanto al ser democráticamente aprobada, en forma solemne además, la ley tributaria puede ser objeto de revisión en vía jurisdiccional; pues en el viejo precepto romano «lo que a todos afecta, por todos debe ser aprobado»; así como el «postulado liberal de respeto a la libertad y a al patrimonio individual» se conjugan una serie de ideas que «en líneas generales, podrían reconducirse, con sentido positivo a los principios de certeza y objetividad en la tributación (igualdad ante la ley) y en sentido negativo, al postular la ausencia de discrecionalidad en la Administración»⁴¹⁰.

De manera asociada al principio de legalidad, se enuncia al principio de reserva de la ley en materia tributaria, es verdad que son connaturales uno frente a otro, sin embargo caben diferenciaciones puntuales; tanto PÉREZ ROYO⁴¹¹ como ESCRIBANO⁴¹² aclaran que si bien que no es inhabitual que en el lenguaje actual la expresión «principio de legalidad tributaria» se use como sinónimo de «principio de reserva de la ley»; en su opinión «se trata de una regla sobre la fuente a la que hay que acudir para el establecimiento de los tributos» (*rectius*, de las prestaciones patrimoniales de carácter público).

⁴⁰⁹ RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Los principios de la imposición...*, óp. cit., p. 598.

⁴¹⁰ Vid. GONZÁLEZ GARCÍA E.: “Principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1978”, en *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1980, p. 60.

⁴¹¹ Vid. en forma general PÉREZ ROYO F.: *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Madrid, Thomson-Civitas, 2012, pp. 35-4; y puntualmente: *Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria*, Revista Española de Derecho Constitucional, N° 13, 1985, pp. 41-70.

⁴¹² Vid. ESCRIBANO F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir...*, óp. cit., p. 455.

Ahora bien, el principio de legalidad en materia tributaria recogida en la Constitución, opera como una disposición de regulación que «cuando despliega su eficacia sobre las fuentes de Derecho, recibe con más propiedad el nombre de principio de reserva de la ley, porque en realidad su función principal consisten en por un límite a la potestad tributaria normativa del Estado»⁴¹³.

La consecuencia del establecimiento de esta reserva de fuente específica, produce de acuerdo con ESCRIBANO, un efecto delimitador, es decir, la exclusión de que otra norma – secundaria– pueda regular esa materia; pues, en casi todos los supuestos, nos encontraremos con la necesidad de delimitar con precisión cuales son los campos en los que, no obstante la explicitación del principio de reserva de ley, la norma secundaria puede tener un cierto *campo de juego*⁴¹⁴.

El principio de reserva de la ley adopta diversas modalidades, de acuerdo con la configuración constitucional y los matices vertidos por el constituyente en la norma fundamental; en rigor formal, la ley que crea el tributo deberá regular la totalidad de sus elementos objetivos y subjetivos, esta reserva de la ley se entiende absoluta; mientras que existe por otro lado una reserva de la ley relativa o atenuada, por esta modalidad la ley crea el tributo y regula sus aspectos fundamentales, mas, algunos de sus elementos se regulan a través de actos normativos con fuerza obligatoria emitidos por parte del Ejecutivo⁴¹⁵.

A efectos de crear un tributo, se exige ley formal, sus elementos fundamentales habrán de estar en ella contenidos, mientras que otros elementos, especialmente técnicos tendrán que regularse a través de reglamentos y actos normativos, quedando entonces a cierta discreción del Ejecutivo, por tal razón, se prevé límites no solo al legislador que crea la ley, sino también al Ejecutivo, particularmente a la Administración tributaria, para que tanto en los actos

⁴¹³ GONZÁLEZ GARCÍA E.: “Principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1978”, óp. cit., p. 62.

⁴¹⁴ Vid. ESCRIBANO F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir...*, óp. cit., p. 456. El autor acepta la posición de CARRASCO GONZÁLEZ F. M.: quien afirma que «la reserva de ley constituye el eje vertebrador de las relaciones entre los poderes legislativo y ejecutivo en lo relativo a la producción de normas, en cuanto a que técnica de distribución de las potestades reguladoras». *El principio democrático de autoimposición en la producción normativa de la Unión Europea*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2005. Citado *La configuración jurídica del deber de contribuir...*, óp. cit., p. 456.

⁴¹⁵ Para profundizar el estudio de las modalidades del principio de reserva de la ley se ha revisado y se recomienda la lectura de doctrina italiana, particularmente se consideran importantes los conceptos tradicionales de GIANNINI M.S.: *I proventi degli enti pubblici minori e la riseva della legge*, Rivista di Diritto Finanze, 1957, pp. 3 y ss.; en esta línea BERLIRI y MICHELI, también han emitido criterios importantes; los mismos que han sido receptados en la doctrina de GONZÁLEZ GARCÍA E.: “*Principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1978*”, óp. cit. pp. 62 y ss.

normativos de regulación, como en los actos de gestión tributaria, no incurra en arbitrariedades no justificadas que vulneren derechos fundamentales.

El principio de reserva de la ley también suele ser frecuentemente considerado en dos sentidos; de una parte, en sentido positivo, el principio de reserva de ley proclama que en la parcela por él amparada, de entre las fuentes de producción jurídica, sólo tienen cabida la ley. En sentido negativo, la aplicación del principio supone la exclusión de cualquier otra potestad normativa distinta⁴¹⁶; pues en principio parece que éstas monopolizan la potestad legislativa del Estado.

Siendo tantas las interrogantes sobre la formulación constitucional del principio de reserva de la ley en materia tributaria, he de dedicar algunas líneas a comentar tópicos que considero relevantes; en cuanto al concepto constitucional de las prestaciones que resultan cubiertas por la reserva de la ley; si bien este no coincide completamente con el concepto de «tributo»⁴¹⁷, pues tiene un alcance más amplio, «que abarca toda prestación personal o patrimonial de carácter público coactivamente impuesta y cuya razón o fundamento es contributiva»⁴¹⁸; por ende abarca no solo a impuestos, sino además a tasas y contribuciones tanto especiales como exacciones parafiscales⁴¹⁹ y otros cánones que se desenvuelven a extramuros del Derecho tributario.

En este tema, particular interés me genera la sentencia 185/1995⁴²⁰ F.J. 3, por la que el Tribunal Constitucional subrayó la nota de coactividad como determinante de la exigencia de reserva de la ley⁴²¹; afirma pues que: «La imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en

⁴¹⁶ Vid. GONZÁLEZ E.: óp. cit., p. 64. «Cualquier otra potestad normativa distinta de las Cortes Generales», nos dice el autor; sin embargo se aclara que en sentido amplio y considerando las amplias facultades normativas concedidas a la Administración tributaria, particularmente en el régimen tributario ecuatoriano a partir de la Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador y sus sucesivas reformas, es procedente aclarar que la reserva de la ley en sentido negativo alcanza determinados elementos materiales del tributo que no pueden regularse vía acto administrativo, por disposición expresa de la propia ley.

⁴¹⁷ Al menos tal como lo comprende la Ley General Tributaria española.

⁴¹⁸ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Los principios de la imposición...*, óp. cit., p. 599.

⁴¹⁹ Vid. al respecto la sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional 37/1981, de 16 de noviembre de 1981 (BOE núm. 285 de 28 de noviembre de 1981). Recurso de inconstitucionalidad 184-1981. Contra la Ley del Parlamento Vasco 3/1981, de 12 de febrero.

⁴²⁰ Pleno. Sentencia 185/1995, de 5 de diciembre de 1995 (BOE núm. 11 de 12 de enero de 1996). Recurso de inconstitucionalidad 1.405-1989. Acordando la inadmisión a trámite del recurso de amparo 460/1995.

⁴²¹ Vid. además la sentencia del pleno 182/1997, de 28 de octubre de 1997 (BOE núm. 285 de 28 de noviembre de 1997).

última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley; por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público».

A este respecto, concuerdo con RODRÍGUEZ BEREJO, cuando afirma que las prestaciones personales de carácter público, que el artículo 31.3 CE contrapone a las prestaciones patrimoniales (o reales), se refiere más bien a aquellas prestaciones forzosas o coactivamente impuestas encuadradas en el género más amplio de las prestaciones obligatorias de los particulares en favor de la Administración Pública, cuya naturaleza es contributiva, como medio de aportación general, no dineraria, al sostenimiento de las cargas colectivas⁴²².

Los principios de legalidad y reserva de la ley en sentido positivo están formulados en los artículos 31.3⁴²³ y 133.1⁴²⁴ y 3 de la Constitución de España; su símil ecuatoriana lo configura en los artículos 301⁴²⁵ y 147.13⁴²⁶ de la Constitución vigente. En ambos casos encontramos una reserva de la ley relativa, pues una y otra establecen el principio de legalidad para crear, modificar o extinguir tributos, así también el Ejecutivo regula a través de reglamentos las diversas obligaciones tributarias.

Ahora bien, sabiendo que la reserva de ley es relativa en ambos ordenamientos tributarios, es necesario hacer referencia al contenido mínimo que una ley tributaria debe tener, para que esta sea considerada como «sustantiva» y por tanto establecer con claridad aquellos elementos materiales de los tributos que no pueden ser objeto de regulación vía reglamento u otro acto normativo; de hecho, la denominación «ley tributaria sustantiva» nace precisamente de la prohibición constitucional en España recogida en el artículo 134.7 de la

⁴²² Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Los principios de la imposición...*, óp. cit., p. 600. El autor sostiene que el precepto constitucional alude en su opinión a «figuras contributivas, prestacionales, herederas de las viejas «corveas» del Antiguo régimen, pero que perviven todavía hoy, sobre todo en el ámbito de las Haciendas locales».

⁴²³ Art. 31.3 CE.- «Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley».

⁴²⁴ Art. 133.1 CE.- «La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley».

⁴²⁵ Art. 301 CRE.- «Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley».

⁴²⁶ Art. 147. 13 CRE. «Expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración».

Constitución vigente para crear o modificar sin la debida habilitación legal, tributos vía Ley de Presupuestos.

Actualmente se puede afirmar que «ley tributaria sustantiva» es todo texto con fuerza de ley, al que se le ha dado fuerza constitucional para incidir en la regulación de los elementos esenciales del tributo, es decir toda ley apta para regular la materia tributaria sustantiva⁴²⁷.

Llegar a tal definición, no ha sido tarea fácil, el propio Tribunal Constitucional de España, ha afrontado algunos problemas conceptuales, con ocasión de interpretar el artículo 134.7 al existir dos tesis extremas al respecto. En la sentencia 27/1981 el Tribunal señaló: «Entre las dos tesis extremas: una de las cuales interpreta que «Ley tributaria sustantiva» es tanto como «precepto o conjunto de preceptos tributarios que están alojados en un cuerpo legal que no es la Ley de Presupuestos»; la otra que promueve la equiparación de «Ley tributaria sustantiva» con «Ley propia de cada tributo», debemos inclinarnos por una interpretación que redunde en que se trata de una Ley —que desde luego no es la Ley de Presupuestos—, pero que regula los elementos concretos de la relación tributaria, eludiendo cualquier generalización»⁴²⁸.

FALCÓN Y TELLA señala que entre las dos tesis extremas, el Tribunal se inclinó por una tercera hipótesis, ya apuntada por un sector de la doctrina, en virtud de la cual entiende que el artículo 134.7 se remite a «cualquier ley (propia del impuesto o modificatoria de éste) que, exceptuando la de Presupuestos, regule elementos concretos de la relación tributaria». Es decir que los requisitos determinantes del concepto Ley tributaria sustantiva sería que se trate de un precepto legal «integrado en el conjunto de normas que regulan directamente las figuras tributarias y se remiten a sus elementos concretos y no a su parte formal»⁴²⁹.

Aun cuando esta sentencia, fue severamente criticada y ha sido objeto de variados análisis⁴³⁰, su concepto no está muy lejano de la realidad, pues aun visto desde el punto de vista técnico, esta definición excluye no solo a la Ley de Presupuestos, sino también a las

⁴²⁷ Cfr. FALCÓN Y TELLA R.: *Ley tributaria en la jurisprudencia constitucional*, en Revista Española de Derecho Constitucional, Año 2, N° 5, 1982, p.182.

⁴²⁸ Pleno. Sentencia 27/1981, de 20 de julio de 1981 (BOE núm. 193 de 13 de agosto de 1981).

⁴²⁹ Vid. FALCÓN Y TELLA R.: *Ley tributaria en la jurisprudencia constitucional*, óp. cit., pp. 188-189

⁴³⁰ Vid. MARTÍN QUERALT J.: *Ley de Presupuestos y reformas tributarias: Comentarios a la STC de 20 de julio de 1981*, en Presupuesto y Gasto Público, N° 11, 1981; RAMALLO MASSANET J.: *Modificación de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado (STC 76/1992, de 14 de mayo)*, en Crónica Tributaria, N° 64, 1992; FALCÓN Y TELLA R.: *La habilitación a las leyes de presupuestos para modificar tributos*, Revista Española de Derecho Tributario No 33, 1982; y, ESCRIBANO F.: *Presupuesto del Estado y Constitución*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 1981.

leyes generalizadoras que podrían por razones de «urgencia económica», intentar modificar tributos, sin estar habilitadas constitucional o legalmente para tal efecto, aunque no faltaran gobiernos, que por estas vías, intenten esconder del legislador aspectos sustanciales de reformas tributarias encubiertas, arrebatando así el necesario debate al legislador, que a su vez garantiza el derecho civil de los ciudadanos a participar democráticamente en la aprobación de las leyes fiscales.

Dado que existen diferentes tipos de normas tributarias, y no todas ellas son igualmente idóneas para regular aspectos sustanciales de los tributos, se puede considerar dentro de estas a las leyes que siendo manifiestamente tributarias, son las leyes propias de los tributos, y por tanto están habilitadas para crearlos, modificarlos, o extinguirlos; así como las leyes modificatorias que, así mismo, están autorizadas por la propia ley sustantiva que los creó, a modificarlos o extinguirlos.

Por tanto, «ley sustantiva tributaria» es toda norma con fuerza de ley, constitucionalmente apta para regular materia impositiva; quedando por fuera de este concepto, las normas que siendo tributarias, regulan aspectos formales, administrativos y de gestión de los tributos.

Con base en la Constitución, el principio de legalidad tiene alcances muy distintos en los ámbitos tributario y presupuestario. En el ámbito tributario, la Constitución consagra, aunque con ciertas deficiencias técnicas, no ya con la finalidad de salvaguardar a los ciudadanos frente a las imposiciones arbitrarias del poder político, sino como expediente idóneo para garantizar ciertas exigencias, entre las que destaca la de justicia tributaria, lo que supone un examen, sin restricciones, de los proyectos o proposiciones de ley en materia fiscal⁴³¹.

Por lo tanto, la legalidad y por esta, la reserva de ley, son tanto principios fundamentales del ordenamiento tributario, como derechos de los ciudadanos; puesto que estos preceptos jurídicos demandan la acción directa de los representantes del pueblo en el órgano legislativo, para que hagan efectivo a través del debate, la debida sanción de las leyes tributarias y por tanto garanticen efectivamente el derecho a la autoimposición.

⁴³¹ Vid. MARTÍNEZ LAGO M. A.: *Ley de presupuestos y Constitución. Sobre las singularidades de la reserva de ley en materia presupuestaria*, Madrid, Trotta, 1998, pp. 45-46.

3.1.1. Regulación de tributos a través de ley de presupuestos

En ese punto procedo a remitirme directamente al texto del artículo 134.7 de la Constitución de España que estipula: «La ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea»; es decir que la Ley de Presupuestos además de regular el plan financiero anual del Estado, puede cambiar parcialmente el sistema tributario, al modificar tributos ya vigentes; siempre que se cuente con la disposición sustantiva legal correspondiente.

Para RODRÍGUEZ BEREJO con esta norma se trata de evitar que el Estado aproveche la circunstancia del voto del Presupuesto «sometido a un procedimiento de aprobación especial, más rápido que el procedimiento legislativo ordinario» para legislar sobre otras materias o para reformar el ordenamiento jurídico tributario general.⁴³²

Algo destacable de este criterio, es la forma en que proyecta una profunda necesidad de prohibir prácticas parlamentarias a las que se refiere como «riders», «cavaliers budgétaires» y «ominibus», que advierte se han convertido en prácticas frecuentes, por las que las Leyes de Presupuestos, desbordan su natural ámbito normativo, para modificar el sistema tributario, recogiendo múltiples causas, entre ellas la urgencia⁴³³.

Ahora bien, cual podría ser la motivación para prohibir o restringir este tipo de prácticas, se trata tan solo de la garantía connatural que acompaña al debido debate de una ley tributaria sustancial para discutir en la debida forma aspectos sustanciales de los tributos; y que no es, ni en plazos ni procedimientos similar a la de la Ley de Presupuestos y por tanto no garantizan debidamente el derecho a la participación democrática del pueblo en la sanción de los tributos; o existen razones aún más de fondo.

Se puede advertir cierto sesgo en parte de la doctrina, que traslada la discusión de la ley tributaria sustancial, a la naturaleza meramente formal de la Ley de Presupuestos; en ese sentido ESCRIBANO manifiesta que la prohibición de crear tributos a través de esta ley,

⁴³² RODRÍGUEZ BEREJO A.: “La Ley de Presupuestos en la Constitución española de 1978”, en *La Hacienda Pública en la Constitución Española*, Madrid, Ministerio de Hacienda/Instituto de Estudios Fiscales, 1979, p. 240.

⁴³³ Para estudiar con mayor detenimiento este tipo de prácticas, se puede revisar además de *La Ley de Presupuestos en la Constitución española de 1978*, del mismo autor: “Sobre técnica jurídica y Leyes de Presupuestos”, en *Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA*, Vol. I, Madrid, 1987, pp. 647 y ss.

tradicionalmente, ha consistido desde encontrar allí la razón del pretendido carácter formal de la Ley de Presupuestos, que se traduce en la práctica, en el intento de reducir al máximo el papel del órgano legislativo en materia presupuestaria⁴³⁴.

A mi juicio, no se trata de negar naturaleza sustantiva al contenido de la Ley de Presupuestos, y por tanto reducirla a una ley en estricto sentido formal; de ser así desconoceríamos la auténtica naturaleza del Presupuesto, un verdadero instituto de Derecho financiero, con principios especiales y finalidades propias; por lo tanto, tampoco se trata de reducir el rol del órgano legislativo en la aprobación del presupuesto, a una mera autorización que solemniza el acto presupuestario y le permite entrar en vigencia, pues ello constituiría una vulneración a la libertad de opción política del legislador para regular la materia presupuestaria.

Se trata para mí, de diferenciar el rol que el órgano legislativo, tiene en la aprobación de leyes aunque de distinta naturaleza, con temas comunes; es preciso señalar que la Ley de Presupuestos, sin entrar en la discusión teórica sobre su naturaleza como ley formal o material, es efectivamente una ley especial; cuyo objeto es la aprobación de los gastos públicos, a partir de una previsión o proyección de ingresos; no puede por tanto, al ser un acto de previsión, que proyecta determinados ingresos tributarios, crear nuevos tributos o modificar los ya existentes, pues de hacerlo, no tendría otro objeto que garantizar determinado volumen de ingresos por la vía tributaria; y esa es, en todo caso, función de la «ley tributaria sustantiva», que debe crear y modificar tributos aplicando los principios propios del sistema tributario justo, para satisfacer el gasto público, haciendo efectivo el deber de contribuir.

No debe olvidarse que mientras que el legislador tiene un «deber constitucional» que le conmina, para buscar riqueza y allí donde la encuentre, crear tributos en la medida de la capacidad contributiva; en cuanto a la Ley de Presupuestos, el legislador no tiene propiamente un «deber», sino más bien una «potestad» de aprobación; de tal forma que el deber de contribución no es equivalente, ni puede comprenderse dentro del alcance de la Ley de Presupuestos, por tanto, ha de limitarse a aprobar los gastos que efectivamente puede solventar, con los ingresos que efectivamente prevé el Estado recaudar.

⁴³⁴ Vid. ESCRIBANO F.: *Reforma tributaria y aprobación de Presupuestos. Análisis de una experiencia (1979-1981)*, en *Funciones financieras de las Cortes Generales*, Congreso de los Diputados, Monografías 2, 1985, pp. 158-159.

De ahí que comprenda y comparta el criterio de ESCRIBANO cuando admite existe una diferencia entre la función legislativa en cuyo desarrollo se establecen tributos, de la función de aprobación de presupuestos; pues considera que ambas funciones, aunque ejercidas por el mismo órgano legislativo, tienen tanto un procedimiento diferenciado, como un régimen constitucional distinto⁴³⁵.

Más allá de estas consideraciones, en doctrina se continúa discutiendo si la materia presupuestaria se aparta mucho de la materia fiscal; de ser así la Ley de Presupuestos que cree tributos, estaría legislando en una materia autónoma.

En este punto, un tema importante a analizar es la forma⁴³⁶ en que el artículo 134.7 establece dicha prohibición; a criterio de MARTÍNEZ LAFUENTE, este precepto representa un doble sentido, ya que contiene por un lado una prohibición absoluta en orden a la creación de nuevos tributos, con motivo de la aprobación anual de la Ley de Presupuestos; y una relativa, ya que ésta si puede modificar los tributos existentes cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea⁴³⁷.

Con ocasión de interpretar esta particular forma de configurar la prohibición aludida, se han emitido algunos fallos interesantes en el Tribunal Constitucional de España. En la ya referida y muy criticada sentencia 27/1981 sobre el apartado 7 del art. 134 de la Constitución el Tribunal señaló que este precepto «prohíbe en todo caso la creación de tributos, pero prohíbe, también, su modificación, con la excepción de que ésta aparezca prevista en una Ley tributaria sustantiva»⁴³⁸. Afirma además que no debemos conformarnos con una interpretación de este precepto que implique reconducir la modificación a la creación de tributos, cuando la Constitución se refiere a ambos como supuestos independientes.

En esta sentencia el Tribunal establece una clasificación tripartita respecto al alcance de la Ley de Presupuestos en la ordenación tributaria, a) le está prohibido crear nuevos tributos, b) le está prohibido modificar los tributos vigentes, salvo el caso de que la ley

⁴³⁵ Cfr. ESCRIBANO F.: *Reforma tributaria y aprobación de Presupuestos...*, óp. cit., p.162.

⁴³⁶ A criterio de ESCRIBANO, se trata de términos muy desafortunados, pues no existen leyes tributarias que no sean sustantivas y otras que no lo sean. Vid. *Presupuesto del Estado y Constitución*, óp. cit., p. 276.

⁴³⁷ MARTÍNEZ LAFUENTE A.: *Ley de presupuestos e inconstitucionalidad*, Revista Española de Derecho Financiero N° 25, 1980. Consultado en MARTÍNEZ LAGO M. A.: *Ley de Presupuestos y Constitución...*, o. cit., p. 82.

⁴³⁸ STC 27/1981 cit. F.J. 2 y 10. Consultar además las sentencias 84/1982, 63/1986 65/1987, 65/1990, 75/1992, 237/1992, 116/1994, 178/1994, 192/2012 (Información del BOE en detalle de fuente de consulta jurisprudencial).

tributaria sustantiva, así lo prevea; y, c) pueden efectuarse modificaciones necesarias para adaptar el tributo a la realidad, aun sin previsión normativa.

Como se puede apreciar en esta sentencia, la dualidad del artículo 134.7 que bifurcaba la referida disposición, entre una prohibición absoluta para crear tributos y una prohibición relativa para reformar tributos vigentes, fue divergida por el Tribunal Constitucional hacia una tercera posibilidad, que permitiría la modificación de tributos, sin habilitación expresa en la «ley tributaria sustantiva», cuando se trate de la adaptación de los tributos a la realidad, lo cual genera mayores conflictos que aquellos existentes antes de la emisión del referido pronunciamiento, pues caben dudas, sobre en qué medida puede la adaptación de un tributo a la realidad, considerarse una reforma de orden sustantiva, no habilitada constitucionalmente.

Sobre este punto comparto el criterio de FALCÓN Y TELLA quien sostiene que por lo que al ámbito material en que se requiere habilitación por ley sustantiva, rechaza la posibilidad de excluir lo que el Tribunal denomina «adaptaciones» del tributo a la realidad. La admisión de esta categoría puede servir de base para encubrir aspectos sustanciales del tributo, sobre todo si se interpreta con la generosidad que lo hace el Tribunal en aquella sentencia⁴³⁹.

Para MARTÍNEZ LAGO y GARCÍA DE LA MORA la discusión doctrinal ha propiciado una jurisprudencia constitucional poco consistente y sobre la que, desde luego, creen ni el propio Tribunal tendrá que volver para replantearse alguna cuestión. Mientras que en la Constitución sólo se alude a *modificación* —que estará permitida si la Ley de Presupuestos tiene habilitación en una *ley tributaria sustantiva*— y *creación* —siempre prohibida— de tributos, la jurisprudencia constitucional dio a luz un tercer concepto: la «*mera adaptación del tributo a la realidad*», que estaría permitida sin necesidad de contar con la previa habilitación. «Como es obvio este resultado es criticable por cuanto que el Tribunal deja de desplegar su función, invadiendo la espera legislativa»⁴⁴⁰.

⁴³⁹ Vid. FALCÓN Y TELLA R.: *Ley tributaria sustantiva en la jurisprudencia constitucional*, Revista Española de Derecho Constitucional, Año 2, Nº 5, 1982, p. 227.

⁴⁴⁰ Vid. MARTÍNEZ LAGO M. A. y GARCÍA DE LA MORA L.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 9na ed. Madrid, Iustel, 2012, p. 170. De acuerdo con los autores, «El señalamiento que la norma fundamental hace de la posibilidad de que la Ley de Presupuestos modifique los tributos preexistentes puede entenderse STC 7/2010, como una ampliación, aunque de forma condicionada, del contenido esencial o indisponible de las Leyes de Presupuestos». p. 170. Vid. Sala Primera. Sentencia 7/2010, de 27 de abril de 2010 (BOE núm. 129 de 27 de mayo de 2010).

RAMÍREZ GÓMEZ respecto a las críticas que esta clasificación ha suscitado en la doctrina, refiere que ellas se derivan, por un lado, de una distinta interpretación del artículo 134.7, en el cual «en opinión de cierto sector doctrinal, no permite sostener dicha diferenciación al requerir la previsión normativa para todo tipo de modificaciones». Y por otro lado, «al considerar el criterio jurisprudencial como un criterio excesivamente ambiguo e impreciso, que provocará no pocas discrepancias en la práctica cuando deba determinarse lo que es mera adecuación circunstancial del tributo y lo que deba considerarse modificación del mismo, así como un elevado grado de inseguridad jurídica»⁴⁴¹.

Como síntesis de la jurisprudencia se puede señalar, que el criterio del Tribunal se concentra de acuerdo con los mismos autores en varias cuestiones⁴⁴² que confluyen en una gran conclusión: «no puede, por tanto, descartarse la posibilidad de que la inclusión injustificada de materias no relacionadas con la disciplina presupuestaria suponga una restricción ilegítima de las competencias del poder legislativo, al disminuir sus facultades de examen y enmienda sin base constitucional».

Advierten los tratadistas que «la obligación de incluir en los Presupuestos Generales del Estado la totalidad de los gastos e ingresos no impide que la Ley de Presupuestos establezca otras disposiciones de carácter general en materias propias de la Ley ordinaria estatal que guarden directa relación, con las provisiones de ingresos y habilitaciones de gastos de los Presupuestos o con criterios de política económica en que se sustentan»⁴⁴³.

Por lo que, no es contrario a Derecho la inclusión de reformas tributarias a través de la ley presupuestaria; sin embargo, no se descarta que ante tal oportunidad, se modifique sustancialmente y más allá de dicha previsión Constitucional el sistema tributario, pues en la

⁴⁴¹ RAMÍREZ GÓMEZ S.: “Doctrina del Tribunal Constitucional sobre el artículo 134.7 de la Constitución, en *Jurisprudencia del TC Financiera y Tributaria, Capítulo II Creación y modificación de tributos por ley de presupuestos*, LASARTE ÁLVAREZ J., RAMÍREZ GÓMEZ S.; y, AGUALLO AVILÉS A.: (coord.), Madrid, Tecnos, 1990, p. 57.

⁴⁴² Vid. MARTÍNEZ LAGO M. A. y GARCÍA DE LA MORA L.: óp. cit., p. 171. De acuerdo con los autores, las cuestiones son: a) Los límites materiales de la Ley de Presupuestos vendrían marcados por el contenido esencial de la misma, señalando constitucionalmente, 2) El núcleo de esta Ley ha de estar constituido por los gastos e ingresos autorizados y previstos, que integran su contenido indisponible, 3) En el examen, enmienda y aprobación de este núcleo indisponible se cifra la función presupuestaria que a las Cortes atribuye la Constitución. La especificidad de esta competencia se traduce en las peculiaridades constitucionalmente previstas respecto de su ejercicio, y que la diferencian de la competencia legislativa; 4) La configuración de un contenido mínimo, necesario e indisponible, no promueve considerar que tal contenido tenga también un carácter exclusivo y excluyente, impidiendo que la Ley de Presupuestos contenga disposiciones que no coincidan exactamente con ese contenido.

⁴⁴³ MARTÍNEZ LAGO M. A. y GARCÍA DE LA MORA L.: óp. cit., p. 171.

posibilidad abierta por la jurisprudencia, de adaptar el tributo a la realidad, el presupuesto puede contener disposiciones desde la política fiscal y por lo tanto con efectos extrafiscales.

No debemos olvidar que esta prohibición tiene como justificación, la necesidad de restringir conductas legislativas tendientes a modificar el sistema tributario sin la debida habilitación constitucional; prácticas legislativas que de no controlarse, pueden volverse recurrentes, distorsionando el sistema tributario y poniendo en riesgo la seguridad jurídica en materia tributaria, prácticas que además no hablan bien del rol que actualmente cumple el órgano legislativo.

Sobre este punto, en el caso español MARTÍNEZ LAGO afirma que: «La posición del Parlamento sale aún peor parada si tenemos en cuenta que desde 1993 [...] —con la salvedad del año 1995, en que no se aprobó, porque corrió la misma suerte que la Ley de Presupuestos para el año siguiente—, los distintos gobiernos emplearon, sin atisbos de algún rubor, el expediente de las llamadas leyes de acompañamiento (formalmente: leyes de medidas fiscales, administrativas y de orden social), consiguiendo aprobar reformas *express* en los campos más variados y llegando a rebasar el centenar de normas modificadas. [...] lo que hurta el debate por el Congreso que tiene que limitarse a aprobarlas o rechazarlas en bloque, resintiéndose la transparencia»⁴⁴⁴.

En la más reciente sentencia 108/2015 el Tribunal Constitucional sostiene que «la regulación de los elementos esenciales de un tributo por ley de presupuestos en ningún caso puede vulnerar el principio de reserva de ley del art. 31.3 CE. Cuestión distinta es que esa regulación pueda ser contraria, en el caso de las leyes de presupuestos generales del Estado, a lo dispuesto en el art. 134.7 CE, porque este precepto prohíbe crear tributos mediante ley de presupuestos y sólo permite modificarlos cuando una *ley tributaria sustantiva* lo prevea»⁴⁴⁵.

⁴⁴⁴ MARTÍNEZ LAGO M.A.: “Naturaleza y límites de la función de aprobación de los presupuestos”, en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Vol. III, Bogotá, Temis/Jovene, 2011, p. 255. Del mismo autor se puede consultar en el mismo sentido: *El control parlamentario sobre el presupuesto público*, en Presupuesto y Gasto Público N° 48, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pp. 139-143.

⁴⁴⁵ Pleno. Sentencia 108/2015, de 28 de mayo de 2015 (BOE núm. 159 de 04 de julio de 2015) F.J. 2. (El énfasis es añadido). «En consecuencia, «del segundo inciso del art. 134.7 C.E. no puede inducirse un principio general, de prohibición de modificar tributos por medio de las leyes de presupuestos autonómicas o forales sin la previa habilitación de una ley tributaria sustantiva» (STC 116/1994, F.J. 5). Esta doctrina ha sido reiterada, entre otras, en la 7/2010, de 27 de abril, F.J. 3».

Cabe entonces en este punto señalar que la interpretación más favorable de este precepto, debe girar en torno al principio de legalidad tributaria, pues la habilitación de la ley sustantiva para modificar tributos con ocasión de la Ley de Presupuestos, presupone una importante necesidad para modificar el tributo, por lo que aprovechando tanto la oportunidad, como ámbito de dicha ley, se propone una reforma sin tener que esperar a una ley modificatoria, y tal como prescribe la sentencia 108/2015, en ningún caso podrá dicha modificación vulnerar la reserva de ley.

Ahora bien, más allá del tiempo y espacio dedicado a este tema, por la importancia que reviste para el ordenamiento tributario español, debo aclarar que esta facultad del legislativo para modificar tributos a través de la Ley de Presupuestos, resulta no solo novedosa a ojos del jurista ecuatoriano, sino ajena a la realidad de su ordenamiento, pues ni en la presente o pasadas Constituciones de Ecuador se ha previsto conferir tal facultad al Legislativo, más aun a efectos de la norma fundamental vigente, que de acuerdo con el artículo 292, configura al presupuesto como un «instrumento de planificación», que no tiene rango de ley⁴⁴⁶, este «instrumento» se discute en un trámite sumario rápido y las facultades del legislador están limitadas, pues únicamente podrá observar los montos de las asignaciones por porcentajes, sin alterar el monto total del presupuesto enviado por el Ejecutivo, además deberá remitirse al PNBV, un instrumento de planificación emitido así mismo por la función ejecutiva, que pese a no aprobarse en la instancia la legislativa, surte efectos jurídicos y condiciona el contenido del presupuesto.

⁴⁴⁶ Vid. artículos del 292 al 295 de la Constitución vigente. Sobre la naturaleza jurídica del presupuesto de acuerdo a la condición de «instrumento de planificación» previsto en la legislación ecuatoriana vigente, he esbozado un criterio general que puede consultarse revisando: DE LA GUERRA ZÚÑIGA E. M.: "Presupuesto general del Estado. Naturaleza jurídica del acto presupuestal", en Boletín Informativo Spondylus, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar-Ecuador, 2014. Disponible en <<http://hdl.handle.net/10644/3844>>, pp. 1-17. A manera de colofón considero que al no tener rango de ley, «se trata efectivamente de un acto jurídico complejo, cuyo ciclo de vida, alcance y naturaleza mixta lo configura como un instrumento técnico-legal, que permite aplicar leyes financieras; y lo que es más relevante para el caso ecuatoriano la aplicación de un instrumento de planificación. Preocupa entonces que por efecto de la atenuación del principio de legalidad en su más profundo alcance en materia presupuestaria y de la subsunción de este instrumento a otro de planificación producto exclusivo del ejecutivo, se produzca una traslación de inconsciente de objetivos de largo plazo, algunos de ellos utópicos del plan de desarrollo a la ejecución del presupuesto en tiempo real, con recursos limitados, afectando así no solo el principio de legalidad, sino además el principio especial de equilibrio presupuestario y de universalidad del presupuesto; preocupación que plantea una hipótesis sujeta a comprobación», óp. cit., p. 17.

Vamos comprobando como el ciudadano administrado se encuentra asistido por un conjunto de derechos subjetivos, tradicionalmente no reconocidos, tales como el derecho a la legalidad tributaria, que consiste en la garantía de pagar tributos creados únicamente por acto legislativo soberano; derivación del derecho a participar en la decisiones soberanas a través de la democracia representativa; al mismo tiempo existe en forma análoga un derecho, —más bien garantía— de reserva de la ley, en la medida en que los elementos sustanciales del tributo, deberán estar regulados por la ley aprobada legítimamente por el legislador, precisamente como manifestación democrática de conformidad con el deber de contribuir.

A consecuencia de lo anteriormente expuesto, no podríamos afirmar que existe un derecho a legalidad tributaria, sin afirmar paralelamente que además existe una garantía de reserva de ley, en el sentido prefijado de la exigencia de una ley formal para crear, modificar y extinguir tributos; con la potestad para regular los elementos no sustanciales del tributo a través de reglamentos y demás actos normativos.

3.1.2. La reserva de ley en el marco de los Decreto-ley

Un tema de análisis recurrente en la doctrina tributaria es el de la reserva de ley en el marco del Decreto-ley; si bien existe la posibilidad de estudiar profusamente la temática, y ello exacerbaría el alcance y los objetivos de esta investigación, sin embargo, dado que la doctrina le ha dedicado un importante espacio⁴⁴⁷, me remitiré a aquella, que permita desarrollar mi tesis sobre el derecho a la legalidad, como garantía material frente a posibles arbitrariedades de los poderes públicos.

La admisibilidad del Decreto-ley en materia tributaria se discute, particularmente en España, debido al alcance del artículo 86.1 de la Constitución que enumera las materias a las que este —excepcional sustituto de la ley formal—⁴⁴⁸ no podrá afectar, refiriéndose a «los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos» regulados en el marco de la misma norma fundamental; se deduce entonces que existe una interdicción de la arbitrariedad del Decreto-

⁴⁴⁷ Un completo estado de la cuestión sobre las posiciones frente a la admisión del Decreto-ley en materia tributaria se encuentra en el referenciado trabajo de PÉREZ ROYO, además se recomienda revisar ALGUACIL MARI M. P.: *Acerca de la flexibilidad de la reserva de la ley en materia tributaria*, Revista Española de Derecho Financiero N° 101, Madrid, Civitas, 1999, pp. 5-34.

⁴⁴⁸ En esta forma se refiere PÉREZ ROYO en su obra *Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria*, al Decreto-ley como fuente del derecho. óp. cit., p. 43.

ley en relación a los derechos y libertades que puedan ser afectados por la implementación de normas de naturaleza tributaria, que no se hubiesen discutido y aprobado por el legislador, en la forma ordinaria.

La reserva de ley en materia tributaria no sólo supone un contenido legitimador de orden democrático, sino una atribución competencial, que no necesariamente ha de significar uniformidad de fuente en la que concretarse⁴⁴⁹; por ello es que la interdicción de intervención del Decreto-ley en materia tributaria se inserta dentro del «escrupuloso entramado de garantías que, para su efectiva salvaguardia», ha dispuesto el constituyente, «el cual no se ha limitado a la mera enunciación de los derechos, sino que se ha preparado también de las garantías en un triple plano»⁴⁵⁰; es decir como garantía formal, sustancial y procesal o jurisdiccional⁴⁵¹.

Una cerrada interpretación del artículo 86.1 de la Constitución de España, arrojaría como resultado contundente, una negativa a admitir que los Decretos-ley se refieran a la materia tributaria; sin embargo ello no ha restringido su producción normativa. En vista de que esta especial forma de crear derecho tributario ha ido incrementando sustancialmente en los últimos años, se considera necesario reinterpretar esta norma y tal vez la forma más apropiada sea la interpretación teleológica⁴⁵² para determinar su admisibilidad.

Existe un grupo considerable de autores que se encuentran decididamente opuestos a la posibilidad de incursión del Decreto-ley en el ámbito tributario, entre los más radicales se encuentra SALAS HERNÁNDEZ⁴⁵³ quien sostiene que no es posible constitucionalmente, la emanación de Decretos-leyes que creen o modifiquen tributos de cualquier tipo pues el

⁴⁴⁹ Vid. ESCRIBANO F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir...*, óp. cit., p. 461.

⁴⁵⁰ PÉREZ ROYO F.: *Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria*, óp. cit., p. 43.

⁴⁵¹ En cuanto a esta triple connotación: «1) Garantía formal, en cuanto al modo de regulación, representada por la reserva de Ley, establecida de manera genérica en el artículo 53.1, CE, en una especie de duplicación de las numerosas formulaciones de reserva de legal contenidas en las propias declaraciones de derechos. 2) Garantía sustancia, de respeto, en todo caso, del contenido esencial, del núcleo intangible de los derechos. 3) Garantía procesal o jurisdiccional, encomendada expresamente al Tribunal Constitucional». Vid. PÉREZ ROYO F.: *Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria*, óp. cit., p. 43

⁴⁵² Metodología en algún momento sugerida por sentido GARCÍA DE ENTERRÍA E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ T. R. Si bien esta tesis no ha tenido la acogida que se habría esperado, no deja de presentar una alternativa saludable a la interpretación de esta compleja norma En ese sentido revisar *Curso de Derecho Administrativo*, t. 1, Madrid. Civitas, 1980, pp. 142 y ss.

⁴⁵³ Vid. SALAS HERNÁNDEZ J.: *Los Decretos-leyes en la Constitución Española de 1978*, Madrid, Civitas, 1978, p. 57.

artículo 81.1 contiene una prohibición pura y simple⁴⁵⁴; que impide se les considere fuente⁴⁵⁵ de Derecho tributario.

Los autores LASARTE⁴⁵⁶ y MARTIN QUERALT⁴⁵⁷ propugnaron una directa relación entre el ámbito prohibido al Decreto-ley y aquél cubierto por la reserva de ley, este criterio fue seguido en la sentencia 6/1983⁴⁵⁸ del Tribunal Constitucional de España que puntualmente en el F.J. 5 señaló⁴⁵⁹ que el Decreto-ley está sometido a estrictos límites y concretas coordenadas, particularmente de «extraordinaria y urgente necesidad»⁴⁶⁰ que en ningún caso afecte derechos, deberes y libertades de los ciudadanos.

En el mismo fundamento jurídico el Tribunal afirmó que la Constitución española «...ha contemplado el Decreto-ley como un instrumento normativo, del que es posible hacer uso para dar respuesta a las perspectivas cambiantes de la vida actual, siempre que su utilización se realice bajo ciertas cautelas. Lo primero quiere decir que la necesidad justificadora de los Decretos-leyes no se puede entender como una necesidad absoluta que suponga un peligro grave para el sistema constitucional o para el orden público entendido como normal ejercicio de los derechos fundamentales y libertades públicas y normal

⁴⁵⁴ Este criterio es seguido por autores como RECORDER DE CASSO E.: El nuevo sistema constitucional de fuentes del Derecho y su repercusión en el ámbito financiero, Revista Hacienda Pública Española N° 59, Madrid, Civitas, p. 84 «El título I está cerrado en su integridad a la vía del Decreto-ley».

⁴⁵⁵ Sobre las fuentes del Derecho tributario revisar PÉREZ ROYO F.: “Las fuentes del Derecho Tributario en el nuevo ordenamiento Constitucional”, en *Hacienda y Constitución*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales IEF, 1978, pp. 31y ss.

⁴⁵⁶ Vid. LAZARTE J.: “El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución española de 1978”, en *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, IEF, 1979.

⁴⁵⁷ Vid. MARTÍN QUERALT J.: La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria, Revista Española de Derecho Financiero N° 24, Madrid, Civitas, 1979.

⁴⁵⁸ Pleno. Sentencia 6/1983, de 4 de febrero de 1983 (BOE núm. 58 de 09 de marzo de 1983). Cuestión de inconstitucionalidad 19 y 20-1982. En relación con la Disposición transitoria segunda, b) del Real Decreto-ley de 20 de julio de 1979, sobre medidas urgente de financiación de Haciendas Locales. Voto particular.

⁴⁵⁹ «El instituto del Decreto-ley se encuentra regulado por el art. 86.1 de la Constitución, que permite que el Gobierno utilice este instrumento y dicte este tipo de disposición, aunque lo somete a unos estrictos límites y a unas concretas coordenadas, entre las cuales hay que recordar, como las más destacadas, que exista una situación que pueda calificarse como de «extraordinaria y urgente necesidad», que en ningún caso se afecte al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, al de los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I, al régimen de las Comunidades Autónomas y al Derecho electoral general y que las normas así creadas, sean inmediatamente sometidas a debate y votación en el Congreso de los Diputados, el cual ha de pronunciarse sobre su convalidación o derogación».

⁴⁶⁰ De acuerdo con RAMALLO MASSANET: «La extraordinaria y urgente necesidad es un concepto jurídico constitucional indeterminado, lo que hace imprescindible, en primer lugar, determinar qué causas deben estar presentes para que se pueda entender que constitucionalmente se cumple con el supuesto habilitante al que se refiere el artículo 86.1 CE en su primer inciso». *El Decreto-ley en materia tributaria*, Revista Derecho Privado y Constitución N° 97, 2003, p. 429.

funcionamiento de los servicios públicos, sino que hay que entenderlo con mayor amplitud como necesidad relativa respecto de situaciones concretas de los objetivos gubernamentales, que, por razones difíciles de prever, requieren una acción normativa inmediata en un plazo más breve que el requerido por la vía normal o por el procedimiento de urgencia para la tramitación parlamentaria de las leyes»; esta doctrina se mantuvo en las sentencias 41/1983⁴⁶¹ y 51/1983⁴⁶².

Por otro lado, se encuentran las posiciones de autores ya citados como PÉREZ ROYO⁴⁶³, LOZANO SERRANO⁴⁶⁴ y PALAO TABOADA⁴⁶⁵, quienes señalaban que la interdicción de la arbitrariedad del Decreto-ley en materia tributaria no coincidía con los márgenes de la reserva de la ley en dicha materia.

Bajo la interpretación teleológica estos autores coinciden en su visión material sobre el Decreto-ley y sostienen que el criterio fundamental para resolver la delimitación entre el ámbito reservado a la ley ordinaria y el permitido para el Decreto-ley, radica en el carácter más o menos esencial del aspecto del derecho fundamental afectado por la regulación, de manera que el Decreto-ley no podría afectar a dicho contenido esencial⁴⁶⁶.

Una posición intermedia y apropiada —a mi juicio— al contexto tanto español como el ecuatoriano es la de SAINZ DE BUJANDA⁴⁶⁷, compartida por ANTÓN PÉREZ⁴⁶⁸ y FERREIRO LAPATZA⁴⁶⁹, por la que si bien se acepta que existen límites al alcance de los Decretos-ley en materia tributaria, existe pues una prohibición en cuanto a la creación de tributos, mas no en cuanto a la modificación de los tributos ya existentes.

⁴⁶¹ Pleno. Sentencia 41/1983, de 18 de mayo de 1983 (BOE núm. 144 de 17 de junio de 1983). Cuestión de inconstitucionalidad 432-1982. En relación con la Disposición transitoria segunda, letra b), del Real Decreto-ley 11/1979, sobre medidas Urgentes de Financiación de las Haciendas Locales. Voto particular.

⁴⁶² Pleno. Sentencia 51/1983, de 14 de junio de 1983 (BOE núm. 168 de 15 de julio de 1983). Cuestión de inconstitucionalidad 29-1983. Acordando la inadmisión a trámite del recurso de amparo 472/1982.

⁴⁶³ Vid. PÉREZ ROYO F.: *Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria*, Revista Española de Derecho Constitucional N° 13, 1985.

⁴⁶⁴ Vid. LOZANO SERRANO C.: *Las fuentes del Derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero*, Revista de Administración Pública N° 99, Madrid, 1982.

⁴⁶⁵ Vid. PALAO TABOADA C.: *Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria*, Revista Crónica Tributaria N° 43, 1982.

⁴⁶⁶ Vid. PÉREZ ROYO *Principio de legalidad...*, óp. cit., p. 48 y PALAO TABOADA C.: *Principio de legalidad...*, p. 176.

⁴⁶⁷ Vid. SAINZ DE BUJANDA F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, óp. cit. p. 101.

⁴⁶⁸ Vid. PÉREZ ANTÓN J.A.: “Comentario al artículo 9° de la LGT”, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, AMOROS N. (dir.), Madrid, EDESA, 1982, p. 101.

⁴⁶⁹ FERREIRO LAPATZA J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, Marcial Pons, 1983, p. 57.

Si revisamos atentamente la doctrina referida, concordando especialmente con PÉREZ ROYO podemos afirmar que la prohibición de incursión del Decreto-ley en la materia tributaria, se reduce a que la preocupación fundamental del constituyente parece haber sido la de asegurar la tradicional primacía del Legislativo, en cuanto a la regulación de tributos, orientando sus cautelas en una doble dirección: «acentuar el contenido «democrático» de la intervención del Parlamento, en cuanto a la materia tributaria, por encima de la función de garantía individual»; y al propio tiempo «marcar como directriz sustancial la actuación del criterio de solidaridad», pues tal como dice el autor, ambos criterios se complementan del algún modo⁴⁷⁰.

Así también y retomando el análisis del acápite anterior cabe señalar que el Decreto-ley no puede servir de título habilitante de la Ley de Presupuestos, en cuanto que, siendo una norma con importantes limitaciones materiales en el ámbito tributario, no encaja en el concepto constitucional de «ley tributaria sustantiva» uniéndose a ello el carácter coyuntural y las motivaciones de extraordinaria y urgente necesidad con que el Decreto-ley es dictado⁴⁷¹.

Al respecto la reciente sentencia 136/2015⁴⁷² del Tribunal Constitucional español, enfáticamente ha dicho: «Este Tribunal tiene una doctrina consolidada sobre el presupuesto que, según el art. 86.1 CE, habilita al Gobierno para dictar la legislación de urgencia que se manifiesta a través de la figura del Decreto-ley. Dicho presupuesto habilitante, «no es, en modo alguno, una cláusula o expresión vacía de significado dentro de la cual el lógico margen de apreciación política del Gobierno se mueva libremente sin restricción alguna, sino, por el contrario, la constatación de un límite jurídico a la actuación mediante decretos-leyes», razón por la cual, este Tribunal puede, «en supuestos de uso abusivo o arbitrario, rechazar la definición que los órganos políticos hagan de una situación determinada como de «extraordinaria y urgente necesidad» y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad por inexistencia del presupuesto habilitante».

Para concluir el análisis relativo al ordenamiento tributario español, debo manifestar mi concordancia plena con aquellos autores que afirman que no todo lo que puede hacerse

⁴⁷⁰ Vid. PÉREZ ROYO *Principio de legalidad...*, óp. cit., p. 56.

⁴⁷¹ Vid. MARTÍNEZ LAGO M. A.: *Ley de presupuestos y Constitución...* óp. cit., p. 264.

⁴⁷² Pleno. Sentencia 136/2015, de 11 de junio de 2015 (BOE núm. 160 de 06 de julio de 2015). Doctrina consolidada en las sentencias 100/2012, de 8 de mayo, F.J. 8; 237/2012, de 13 de diciembre, F.J. 4; y 39/2013, de 14 de febrero, F.J. 5, entre otras.

mediante ley, puede hacerse apelando al instrumento excepcional del Decreto-ley, sobre todo cuando la apelación a la ley se fundamenta, en la existencia de una intervención directa del órgano legislativo a través de un determinado procedimiento que asegure la plenitud del debate⁴⁷³.

En cuanto a la Constitución ecuatoriana, considero apropiado remitirme brevemente al criterio de FERRAJOLI, para quien en el nuevo paradigma del Estado Constitucional, la subordinación de la ley a los principios constitucionales equivale a introducir una dimensión sustancial no sólo en las condiciones de validez de las normas, sino también en la naturaleza de la democracia⁴⁷⁴, para la que representa un límite, a la vez que la completa. Un límite porque a los derechos constitucionalmente establecidos corresponde prohibiciones y obligaciones impuestas a los poderes de la mayoría, que de otra forma serían obsoletos⁴⁷⁵.

Esta tesis del autor de alguna forma explica o justifica el contexto de la norma fundamental ecuatoriana, que parecería en materia tributaria haber atenuado la legalidad y la reserva de la ley, a partir de prohibiciones y limitaciones generales impuestas a la función legislativa, paralelamente a la concesión de facultades normativas exorbitantes del Ejecutivo y la Administración tributaria, en razón del fortalecimiento, —yo afirmo, empoderamiento— de una nueva democracia representativa en el Ecuador, criterio que pretendo justificar a continuación.

El artículo 301 de la Constitución ecuatoriana configura la reserva de ley en primer lugar limitando la iniciativa en materia tributaria en forma exclusiva a la Función Ejecutiva, estableciendo que «únicamente mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos»; en segundo lugar dispone que «sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones», que se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

Si bien el COT en su artículo 4 estatuye que «las leyes tributarias determinaran el objeto imponible, sujetos activo y pasivo, cuantía y forma de establecerla, exenciones y deducciones, entre otros elementos materiales de un tributo»; este cuerpo normativo, que

⁴⁷³ Vid. FALCÓN Y TELLAR.: *La habilitación a las Leyes de Presupuestos...*, óp. cit., p. 260; y MARTÍNEZ LAGO M. A.: *Ley de presupuestos y Constitución...* óp. cit., p. 264.

⁴⁷⁴ Tesis plenamente desarrollada en FERRAJOLI L.: “Derecho y Razón” en *Teoría del garantismo penal*, Madrid, Trotta, 2001.

⁴⁷⁵ Vid. FERRAJOLI L.: *Pasado y futuro del Estado de Derecho*, óp. cit., p. 19.

preexiste treinta y tres años a la Constitución vigente, se adapta parcialmente al contexto constitucional.

Se puede colegir con una interpretación textual del precitado artículo 301, concatenándolo con el contenido del artículo 147.13 que faculta al Presidente de la República a «expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas», que la reserva de ley es relativa y fuertemente atenuada; pues si bien en cuanto a la exigencia de ley «sancionada» para la creación de un tributo la regla es clara, permite la regulación en lo referente a elementos que podrían ser incluso sustanciales, a través del reglamento, pues la única prohibición es la no contravención del contenido de la ley, sin que se delimite su ámbito de regulación.

Adicionalmente existen algunos problemas formales, en primer lugar la exigencia de ley debidamente sancionada por la función legislativa, se contrapone con el contenido del artículo 140⁴⁷⁶ por el que se faculta al Ejecutivo a «enviar a la Asamblea Nacional proyectos de ley calificados de urgencia en materia económica» y que habitualmente incluyen reformas tributarias.

De acuerdo con el procedimiento previsto en la Constitución, este tipo de leyes deberán ser aprobadas, modificadas o negadas dentro en un trámite rápido de un solo debate; el problema se agudiza en caso de que la Asamblea no se pronuncie dentro de dicho plazo, pues el Ejecutivo lo promulgará como Decreto-ley y se ordenará su publicación en el Registro Oficial⁴⁷⁷; aprobando y/o modificando tributos sin la debida discusión y sanción legislativa.

⁴⁷⁶ Art. 140.- «La Presidenta o Presidente de la República podrá enviar a la Asamblea Nacional proyectos de ley calificados de urgencia en materia económica. La Asamblea deberá aprobarlos, modificarlos o negarlos dentro de un plazo máximo de treinta días a partir de su recepción.

El trámite para la presentación, discusión y aprobación de estos proyectos será el ordinario, excepto en cuanto a los plazos anteriormente establecidos. Mientras se discuta un proyecto calificado de urgente, la Presidenta o Presidente de la República no podrá enviar otro, salvo que se haya decretado el estado de excepción.

Cuando en el plazo señalado la Asamblea no apruebe, modifique o niegue el proyecto calificado de urgente en materia económica, la Presidenta o Presidente de la República lo promulgará como decreto-ley y ordenará su publicación en el Registro Oficial. La Asamblea Nacional podrá en cualquier tiempo modificarla o derogarla, con sujeción al trámite ordinario previsto en la Constitución».

⁴⁷⁷ Preocupa además el contenido del artículo 148 por el que «La Presidenta o Presidente de la República podrá disolver la Asamblea Nacional cuando, a su juicio, ésta se hubiera arrogado funciones que no le competan constitucionalmente, previo dictamen favorable de la Corte Constitucional; o si de forma reiterada e injustificada obstruye la ejecución del Plan Nacional de Desarrollo»; durante el tiempo de transición legislativa «hasta la instalación de la Asamblea Nacional previo dictamen favorable de la Corte Constitucional, expedir decretos-leyes de urgencia económica, que podrán ser aprobados o derogados por el órgano legislativo»; pues más allá de la potestad del nuevo cuerpo legislativo para derogar tales Decreto-ley, mientras estos se encuentren vigentes, no se habría cumplido con los principios de auto imposición,

La discusión se suscita entre académicos y legisladores, cuando se analiza el contenido del proyecto de ley económico urgente, ya que estos suelen contener medidas de alcance tributario; pues de acuerdo con la doctrina no podrían crear tributos y en ese sentido se configura el principio de legalidad en el artículo 301, que exige una ley sancionada para tales efectos.

Ahora bien, en caso de que la Asamblea se pronuncie y esta ley cree un nuevo impuesto, se discutiría si el trámite sumario, de un solo debate puede considerarse como una ley «debidamente sancionada»; mientras que en los casos en que la Asamblea no se hubiere pronunciado y la aprobación hubiese operado vía Decreto-ley, sin sanción legislativa, estaríamos ante actos normativos —virtualmente inconstitucionales—.

No se pone en tela de duda que la materia tributaria pueda formar parte de proyectos legales en materia económica, pues en el contexto financiero los ingresos tributarios no solo cumplen con fines recaudatorios en el cumplimiento del deber patrimonial de contribuir al gasto público; sino que además a través de los fines extrafiscales permiten a los Estados cumplir con diversos fines de la política económica; por ello es factible que proyectos de ley en materia económica abarquen contenidos regulatorios en materia tributaria.

Lo que se discute son particularmente dos puntos; en primer lugar la urgencia y en segundo lugar el posible resultado de un debate sumario al interior de la Asamblea Constitucional, o lo que es más complejo, el contenido de un Decreto-ley, no debatido al interior de la Asamblea, cuyos efectos son la creación, modificación, o extinción de tributos.

Para que el Ejecutivo justifique la urgencia en materia tributaria⁴⁷⁸, debería evidenciar o bien la falta de recurso económico ordinario, para el cumplimiento del gasto público; o bien la necesidad de recurrir a un tributo para cumplir de manera urgente fines extrafiscales; a través de lo que se denomina tributos reguladores o de control.

La forma normativa del Decreto-ley en materia tributaria ha venido siendo utilizada con bastante frecuencia en el Ecuador; recibiendo severas críticas, entre ellas la del tratadista

reserva de ley, y de representación ciudadana en la toma de decisiones, por lo que el rol de la Corte Constitucional, sería crucial para garantizar los derechos de los contribuyentes.

⁴⁷⁸ Sobre la naturaleza jurídica y la validez del de los proyectos de ley económico-urgente en el Ecuador en materia tributaria se recomienda revisar RACINES CORREDORES M. F.: *De los proyectos de ley económico urgente y la materia tributaria en el Ecuador*; DE LA GUERRA ZÚÑIGA E. M. (dir.), Informe final de tesis, Universidad Andina Simón Bolívar, Serie Magister, Quito, Corporación Editora Nacional, en edición para publicación.

local LEÓN ROLDÓS AGUILERA, para quien «el proyecto de ley económica debe ser conocido por un cuerpo legislativo antes de entrar en vigencia, para evitar el autoritarismo. Ese conocimiento implicaría un plazo corto desde que se presenta el proyecto, con la obligatoriedad que se le dé un tratamiento prioritario al proyecto si es calificado urgente, calificación que debe ser propuesta por el Ejecutivo y aceptada como decisión previa por el cuerpo legislativo. Igualmente debe precalificarse el carácter económico del proyecto»⁴⁷⁹.

La relevancia de este criterio no se apreció tanto en su tiempo —tres décadas atrás— como se aprecia en la actualidad, ello debido a la reciente proliferación de este tipo de forma normativa en el ordenamiento ecuatoriano. En los últimos treinta y cinco años de vida democrática del Ecuador se han aprobado cincuenta y dos reformas tributarias, once de las cuales, corresponden al período de vigencia de la actual Constitución desde el año 2008.

Con carácter de ley económica urgente, es decir con un procedimiento rápido que incluye un solo debate al interior de la Asamblea se han aprobado importantes cuerpos normativos⁴⁸⁰ tales como Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones⁴⁸¹, Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder de Mercado⁴⁸², Ley de Economía Popular y Solidaria⁴⁸³; Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas; Ley para la Regulación

⁴⁷⁹ ROLDÓS AGUILERA L.: *El abuso del poder-Los decretos-leyes económicos urgentes aprobados por el gobierno del Ing. LEÓN FEBRES CORDERO*, Quito, Editorial El Conejo, 1986, p. 20.

⁴⁸⁰ Un completo estado de la cuestión se encuentra en MONTAÑO GALARZA C.: *Régimen tributario ecuatoriano a partir de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador (2007) y el rol de la Corte Constitucional*; Rivista Diritto e Pratica Tributaria Internazionale N° 1, Vol. XII, Wolters Kluwer-Cedam, 2015, pp. 83-123.

⁴⁸¹ Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; publicado en el Registro Oficial 351, 29 de Diciembre de 2010, que además de reformas varias en materia tributaria, derogó la Ley de Aduanas y transformó a la Corporación Aduanera Nacional CAE; en el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador SENAE; reforma ampliamente criticada localmente pues no solos se critica el haber restado autonomía e independencia a la gestión de aduanas en el Ecuador, se cuestionan las reformas en sí mismas.

⁴⁸² Ley Orgánica de Control de Poder del Mercado, publicada en el Registro Oficial Suplemento 306 de 22 de Octubre de 2010, por la que se considera práctica desleal de acuerdo con el artículo 25. 9 prevalecer en el mercado mediante una ventaja significativa adquirida como resultado del incumplimiento de una norma jurídica tributaria, entre otras.

⁴⁸³ Ley de Economía Popular y Solidaria, publicada en el Registro Oficial Suplemento 648 de 27 de febrero de 2012, que regula a las empresas de economía popular y solidaria y otros segmentos de este sector económico en desarrollo y les confiere beneficios de orden solidario, entre los más relevantes la no imposición directa por renta, pues se considera a los actos de economía popular y solidaria como una actividad no lucrativa, cuyo fin primordial es la satisfacción de necesidades básicas y que no produce réditos, en tal sentido los excedentes del acto solidario, se reparten entre los miembros de la organización y no son objeto de imposición. «Son los ingresos obtenidos en las actividades económicas realizadas con sus miembros, una vez deducidos los correspondientes costos, gastos y deducciones adicionales». Vid., en ese sentido las disposiciones reformatorias, a los artículos 9 y 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

de los Créditos para la Vivienda⁴⁸⁴; Ley Orgánica para la Defensa de los Derechos Laborales⁴⁸⁵; Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social⁴⁸⁶; Ley Orgánica de incentivos para el sector productivo y Prevención del Fraude Fiscal⁴⁸⁷ y la Ley Orgánica de Remisión Intereses, Multas y Recargos⁴⁸⁸; todas con un importante contenido en materia tributaria y en su mayoría leyes calificadas como orgánicas⁴⁸⁹.

Si bien, la mayoría de estas normas han sido críticamente observadas⁴⁹⁰, una de las más polémicas es la Ley para la Defensa de los Derechos Laborales, pues es utilizada por la Administración tributaria para motivar actas de determinación tributaria; la crítica se produce puesto que esta ley —conformada por apenas siete artículos, una disposición general, una disposición reformativa del Código Civil; y dos disposiciones transitorias— estando destinada en teoría a proteger los derechos laborales y siendo orgánica además, no solo, no desarrolla cabalmente tales derechos, sino que además inicia el desarrollo normativo en el artículo 1 disponiendo que las instituciones del Estado que por ley tienen jurisdicción coactiva, con el objeto de hacer efectivo el cobro de sus acreencias, podrán ejercer subsidiariamente su acción no sólo en contra del obligado principal, sino en contra de todos

⁴⁸⁴ Ley Orgánica para la Regulación de los Créditos para Vivienda y Vehículos, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial N° 732 de 26 de junio del 2012.

⁴⁸⁵ Ley Orgánica para la Defensa de los Derechos Laborales, publicada en el segundo suplemento del Registro Oficial N° 797 del 26 de septiembre del 2012.

⁴⁸⁶ Ley Orgánica de Redistribución de los Ingresos para el Gasto Social, publicada en el Registro Oficial 847 10 de Diciembre de 2012, que modificó sustancialmente la Ley orgánica de régimen tributario interno y la Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador, particularmente en lo relativo al Impuesto a la salida de divisas ISD, respecto al hecho generador, tarifa, cálculo del impuesto y otros elementos materiales; las reformas se motivaron argumentando que el producto se reinvertiría financiando el Bono de Desarrollo Humano, que se entrega a personas en estado de desempleo.

⁴⁸⁷ Ley Orgánica de incentivos para el sector productivo y Prevención del Fraude Fiscal, publicada en el Registro Oficial N° 405-S de lunes 29 de diciembre de 2014.

⁴⁸⁸ Ley Orgánica de Remisión Intereses, Multas y Recargos, aprobada el 28 de abril de 2014, publicada en el Registro Oficial N° 493 de martes 5 de mayo 2015.

⁴⁸⁹ Al cierre de la presente investigación se había presentado en calidad de económico urgente, el proyecto Ley Orgánica para la Distribución de la Riqueza, que prevé cambios sustanciales en la tributación del impuesto a las herencias, donaciones, legados y otros acrecimientos patrimoniales; en la motivación de esta ley que por su naturaleza, se discutirá en un solo debate, se sostiene en primer lugar en la necesidad de redistribuir riqueza, desmedidamente acumulada en un porcentaje mínimo de la población; y, en segundo lugar, en la necesidad de «democratizar» el capital a favor de los trabajadores; proyecto de ley, imbuido de un discurso ideológico, que se concentra en el patrimonio como objeto de imposición, y que pretende incrementar sustancialmente la recaudación por este impuesto y evitar mecanismos para su evasión y elusión. Este proyecto de ley fue «temporalmente» retirado de la Asamblea Nacional, debido a multitudinarias protestas ciudadanas, el Ejecutivo, tiene previsto reenviar el proyecto, una vez que concluya una campaña informativa sobre la reforma tributaria.

⁴⁹⁰ Vid. MONTAÑO GALARZA C.: *Régimen tributario ecuatoriano a partir de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador (2007) y el rol de la Corte Constitucional*; óp. cit., pp. 83-123.

los obligados por Ley, incluyendo a sus herederos mayores de edad que no hubieren aceptado la herencia con beneficio de inventario.

Adicionalmente establece que en el caso de personas jurídicas usadas para defraudar —lo que esta ley entiende como abuso de la personalidad jurídica—, se podrá llegar hasta el último nivel de propiedad, que recaerá siempre sobre personas naturales, quienes responderán con todo su patrimonio, sean o no residentes o domiciliados en el Ecuador; contenido sobre el cual volveremos al hablar del principio de no confiscatoriedad.

Como colofón, en un párrafo final de este mismo artículo se dispone que «igual atribución tendrán las autoridades de trabajo o los jueces del trabajo para ejecutar las sentencias dictadas dentro de los conflictos colectivos o individuales de trabajo, en su orden», sorprendiendo con el contenido y preocupando por su alcance frente al derecho a la propiedad y la responsabilidad solidaria en materia tributaria, tanto a juristas del área del Derecho tributario, como del Derecho laboral.

La penúltima gran reforma, también calificada como económico urgente, es la Ley Orgánica de incentivos para el sector productivo y Prevención del Fraude Fiscal⁴⁹¹, que tal como su nombre lo indica se enfoca en dos aristas, incentivos para producción local, con énfasis en la cambio de la matriz productiva y energética del país y control de prácticas elusivas; reforma calificada de medida recaudatoria⁴⁹² orientada a solucionar problemas de

⁴⁹¹ Entre las reformas introducidas por esta Ley, destaca la modificación al impuesto indirecto a los consumos especiales ICE que grava con el cien por ciento a las cocinas, demás aparados de cocción y calefones que funcionen a gas; bienes que hasta la reforma estaban exentos de este impuesto; y paralelamente se reforma el IVA y el Impuesto a la Salida de Divisas, eliminando su cobro en la compra de cocinas, ollas y calefones de inducción y duchas eléctricas, estableciendo tarifa cero por ciento a las cocinas de inducción eléctrica. Así también se introducen reformas al Impuesto a la Renta, «En el caso de inversiones nuevas y productivas en los sectores económicos determinados como industrias básicas de conformidad con la Ley, la exoneración del pago del impuesto a la renta se extenderá a diez (10) años, contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión. Este plazo se ampliará por dos (2) años más en el caso de que dichas inversiones se realicen en cantones fronterizos del país», otras reformas referentes a la deducción de gastos, conceptualización impuestos diferidos y domicilio fiscal forman parte de la reciente ley.

⁴⁹² Esta nueva ley ha sido denominada informalmente como Ley para afrontar la caída del precio del petróleo; de acuerdo con el Presupuesto General del Estado vigente para el año 2015 el barril de petróleo se cotizó en \$ 79,9 USD; sin embargo el precio actual bordea los \$ 46 USD; consecuentemente la reforma tributaria que de acuerdo al criterio técnico del Servicio de Rentas Internas SRI le rendirá al Estado ecuatoriano alrededor de doscientos millones de dólares; aunque la norma contiene incentivos a la producción, su principal motivación es el incremento de la recaudación, además de las medidas ya citadas se aumentó el ICE para los cigarrillos y se limitó la devolución del Impuesto al Valor agregado IVA a los contribuyentes de la tercera edad y de las personas con discapacidad, medida que contiene una discriminación negativa, no justificada, vulnerando el principio de igualdad.

déficit y desfase del presupuesto general del Estado aprobado para el año 2015 aun antes de iniciar el ciclo fiscal.

Finalmente la Ley Orgánica de Remisión Intereses, Multas y Recargos, la última reforma tributaria por la que se otorga una amnistía tributaria para recabar obligaciones tributarias pendientes, motivada en los principios de simplicidad administrativa y eficiencia a fin de brindar ayuda en el cumplimiento de deberes formales y materiales de los contribuyentes que mantienen obligaciones de pago pendientes.

Por otro lado, se aprobaron en calidad de Decreto-ley, sin debate al interior de la Asamblea, la Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos y Ley de Régimen Tributario Interno⁴⁹³; y, la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado⁴⁹⁴, que creó dos nuevos impuestos denominados ambientales; así como una importante inclusión en la tributación por rentas, a través de la nueva figura «impuesto único» a la renta para la actividad bananera y agropecuaria.

Este polémico Decreto-ley creó tres impuestos, lo cual resulta discordante con la doctrina puesta ya de manifiesto y con la cual concordamos en el sentido de que los Decretos-ley están fuera de la esfera normativa de creación de impuestos, no así la regulación de los ya existentes que sí podrían ser reformados vía Decreto-ley ; además de no haberse procedido con el debate respectivo al interior de la Asamblea Nacional, lo cual consecuentemente concluyó con su aprobación vía ministerio de la ley, no llegó ni siquiera a tener un primer informe para debate por parte de la comisión legislativa responsable⁴⁹⁵; por lo que, tanto en

⁴⁹³ Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos y Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial 244-S, de 27-VII-2010, que regula la actividad petrolera, el principal contenido en materia tributaria se refiere a las medidas anti elusión tributaria. «Lo atinente al campo tributario de esta ley se sostiene en la necesidad de adecuar la normativa tributaria relacionada con los contratos de prestación de servicios de exploración y explotación hidrocarburífera». MONTAÑO GALARZA C.: *Régimen tributario ecuatoriano a partir de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador (2007) y el rol de la Corte Constitucional*; óp. cit., p. 94.

⁴⁹⁴ Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado, publicada en el Registro Oficial 583-S, 24 de noviembre de 2011, mediante este Decreto-ley se crearon: el impuesto redimible de los dos centavos a las botellas plásticas; el Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular; y el Impuesto a la renta único del 2% para la Actividad Bananera, opcional para el resto de la actividad agropecuaria.

⁴⁹⁵ Un completo relato sobre la promulgación de este Decreto-ley se encuentra en RACINES CORREDORES M.F.: *De los proyectos de ley económico urgente y la materia tributaria en el Ecuador*, óp. cit. pp. 7-89. (ver versión final-en imprenta).

razón del procedimiento legislativo, como del contenido⁴⁹⁶, adolece de vicios constitucionales que ameritan de manera urgente un control de constitucionalidad⁴⁹⁷.

Sobre esta ley se puede afirmar, se ha convertido en uno de los hitos —negativo, a mi juicio— en la denominada tributación verde en el Ecuador, pues ha puesto en tela de duda, si estos tributos denominados medio ambientales no son una más que instrumentos fiscales de recaudación, que utilizan un discurso ambientalista, para justificar el cobro de nuevos impuestos, evidenciando la materialización del discurso ideológico del buen vivir, como alegato para la creación de nuevos tributos.

Vale la pena en este punto de la investigación, retomar lo ya expuesto en el capítulo II, respecto a mi tesis sobre una posible revitalización de la teoría de la sujeción al poder del Estado por la vía tributaria en el Ecuador, y la nefasta consecuencia de construir un régimen tributario bajo una concepción caduca que ve al ciudadano administrado como un súbdito fiscal; pues contrario a priorizar la imposición directa, tal como lo dispone la norma constitucional, estas reformas se han concentrado en crear nuevos impuestos y reformar los impuestos indirectos ya existentes; a tal punto que sumadas las doce grandes reformas⁴⁹⁸ en materia tributaria durante seis años de vigencia de la presente Constitución, más las reformas contenidas en normas conexas, las constates modificaciones vía reglamento y actos normativos de la Administración tributaria; así como la desnaturalización del régimen aduanero, con la creación de nuevos tributos en calidad de tasas⁴⁹⁹ y sobretasas⁵⁰⁰ adicionales

⁴⁹⁶ También se cuestiona la disposición transitoria al establecer que: «Para que el trámite de las excepciones suspenda la ejecución coactiva, será necesaria la consignación de la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas, aún en el caso de que dichas excepciones propuestas versaren sobre falsificación de documentos o sobre prescripción de la acción»; se estaría atentando contra la tutela judicial efectiva de los contribuyentes y limitando su acceso a la justicia.

⁴⁹⁷ A la presente fecha la Corte Constitucional ha admitido a trámite las causas N° 0116-13-CN y 0066-14-CN de “Consulta de Norma” que al momento se encuentran en proceso de sustanciación. Ante la falta de un pronunciamiento al respecto, cabe solo teorizar y advertir los vicios constitucionales identificados.

⁴⁹⁸ Las reformas fueron enunciadas en el capítulo II de esta investigación, para profundizar sobre el contexto de cada reforma revisar MONTAÑO GALARZA C.: *Régimen tributario ecuatoriano a partir de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador (2007) y el rol de la Corte Constitucional*; óp. cit., pp. 83-126.

⁴⁹⁹ Tasa por compras por internet, a través del sistema 4x4. Envío de paquetes desde el extranjero hacia el Ecuador de paquetes cuya mercadería no supera los 400 dólares o los 4 kilogramos de peso. Resolución COMEX No.023-2014. (Consejo de Comercio Exterior). Adoptada el 17 de Julio de 2014, 2do Suplemento del Registro Oficial No. 307 del 08 de Agosto de 2014.

⁵⁰⁰ Sobre tasa a las importaciones de productos varios. (Alimentos, bebidas, azucarados, textiles, artículos de uso personal, útiles escolares, maquinarias, materiales de construcción, herramientas y accesorios para vehículos). Resolución COMEX No.011-2015. Adoptada el 6 de marzo de 2015 y publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 456 de 11 de marzo de 2015.

a los aranceles tradicionales⁵⁰¹; como resultado de todo esto, se evidencia la configuración de un entramado normativo, sumamente disperso, que reclama para sí mismo una codificación, así como un análisis no respecto al contexto recaudatorio del pacto fiscal, defendido por la Administración Pública; sino en el contexto jurídico respecto a los derechos de los contribuyentes y los principios propugnados por la Constitución vigente.

La Corte Constitucional ecuatoriana ha reconocido⁵⁰² que: «El principio constitucional de legalidad que integra la tesis de *nullum tributum sine lege* que significa no hay tributo sin ley previa, deviene de fundamental importancia para el derecho tributario ya que sirve como fundamento de la seguridad jurídica de los contribuyentes. Puesto que al no ser la relación jurídica entre el Estado y contribuyentes una relación de iguales, resulta fundamental el establecimiento de normas jurídicas previas, claras y concisas que delimiten y delineen el ejercicio del poder estatal»⁵⁰³; este mismo criterio de la Corte puede ser utilizado para valorar el crecimiento cuantitativo de leyes fiscales en el Ecuador y los procedimientos legislativos en cada aprobación.

En forma general se puede afirmar que, ante tal cantidad de reformas, es evidente que la seguridad jurídica viene siendo seriamente afectada, pues la certeza de la norma tributaria, tiende a quedarse rezagada en el tiempo, frente a la velocidad que imprime el Estado, tanto en la labor legislativa, como la de ordenación vía reglamentos y actos normativos generales; pues mientras el contribuyente está comenzando a entender y de hecho aceptar nuevas obligaciones tributarias, el legislador ya está tramitando una reforma consecutiva. Ante esta proliferación de norma tributaria, debemos preguntarnos en primer lugar en que consiste la seguridad jurídica; y en segundo lugar, si esta puede considerarse un derecho subjetivo de los contribuyentes.

⁵⁰¹ Vid. Anexo 1. Mapa tipológico de los impuestos creados en el Ecuador entre el año 2008 y el año 2015.

⁵⁰² Sentencia N° 006-13-SIN-CC. Caso N° 0036-10-IN, casos acumulados 0038-10-IN, 0039-10-IN, 0027-11-IN, 0032-12-IN y 0033-12-IN de 25 de abril de 2013. Publicada en el Registro Oficial N° 56 de agosto de 2013.

⁵⁰³ En la misma sentencia: «En efecto, el principio de legalidad en materia tributaria ha estado presente en el derecho constitucional ecuatoriano desde la Constitución de 1835, en el que se lo regulaba conjuntamente con el principio de proporcionalidad, sin embargo a través de los años este principio ha ido evolucionando positivamente, siendo en la actualidad la principal fuente del derecho tributario». (Las comillas son agregadas).

3.1.3. La seguridad jurídica como derecho del contribuyente

A mi juicio, los contribuyentes tienen además de un derecho de índole civil y político de pagar únicamente los tributos que hayan sido aprobados mediante una ley debidamente sancionada; poseen asimismo un derecho a la seguridad jurídica que nace precisamente de las constantes variaciones en el ordenamiento tributario. Se debe enfatizar que el debate legislativo, es indispensable para legitimar los tributos, pues solo a través de la discusión democrática en el seno del legislativo, se puede afirmar que el pueblo soberano se manifiesta conforme a las reformas que inciden directamente en su deber solidario de contribuir al gasto público a través del pago de impuestos que conforman el sistema tributario.

Mientras la Constitución de España en su artículo 9.3 garantiza en calidad de principios a la «legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la *seguridad jurídica*, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos»; por su parte la Constitución de Ecuador reconoce expresamente a la seguridad jurídica como un derecho en el artículo 82 al tenor del siguiente texto: «El *derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución* y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes»⁵⁰⁴.

Por ello dependiendo del contexto de cada Constitución, puede colegirse que este derecho, –considerado además del núcleo duro de los derechos fundamentales– puede tener reconocimiento o bien tácito, o bien expreso en la norma fundamental; en el caso español la garantía de seguridad jurídica en calidad de principio implica un reconocimiento tácito a un derecho cuya categoría vendría a ser de derecho público subjetivo; mientras que en el caso ecuatoriano, el reconocimiento es expreso, en calidad de derecho constitucional, sin aludir a este como fundamental; ante las diversas consideraciones procede un análisis contextual respecto a su alcance en materia tributaria.

Así pues, me permito afirmar que existe un derecho a la seguridad jurídica, que se complementa con la idea de certeza jurídica; un derecho que nace precisamente en respuesta al desarrollo normativo del deber de contribución constitucionalmente configurado, un derecho cuyo contenido mínimo y mecanismos de protección aún se encuentra en

⁵⁰⁴ El énfasis es añadido.

construcción, pero que evidentemente se asocia a los límites que deben respetar los poderes públicos en materia impositiva.

En forma general, esto implica que la ley solo podrá configurar tributos cuando se verifique indicadores de capacidad económica, los mismos que deben ser discutidos por el legislador para garantizar leyes no arbitrarias ni discriminatorias. Respecto a los elementos materiales y formales del tributo, se ha de aplicar una reserva de ley relativa, que garantice que los actos normativos del Ejecutivo, no vulneren ni menoscaben derechos, bajo la justificación del cumplimiento de los fines del Estado.

La obra ya clásica de SAINZ DE BUJANDA⁵⁰⁵, contiene a mi juicio, una de las más representativas precisiones conceptuales sobre legalidad y seguridad jurídica, que pueda encontrarse en la doctrina española, pues afirma que: «La seguridad, en su doble manifestación —certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad—, ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia».

La justicia es un valor jurídico superior que se propugna si bien del Estado de Derecho, tanto más del Estado Constitucional, en este contexto la seguridad jurídica se articula en conexión con otros principios considerados asimismo formales, cuya formulación son expresión misma de la voluntad soberana y democrática del pueblo.

La seguridad jurídica por su parte, implica el conocimiento, en este caso del ciudadano contribuyente, de la norma tributaria y consecuentemente de las obligaciones para con el Estado; entendida como previsibilidad sobre los efectos de su aplicación⁵⁰⁶; implica un derecho a conocer la ley fiscal, «para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma»⁵⁰⁷; pues una legislación confusa, oscura o incompleta, dificulta su aplicación y además de minar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia.

⁵⁰⁵ SAINZ DE BUJANDA F.: “Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español”, en *Hacienda y Derecho*, t. III, Madrid, 1963, p. 330. Asimismo se sugiere revisar PÉREZ DE AYALA J. L.: *Sugerencias para una reforma de las bases legales de la Administración tributaria en materia de gestión; revisión y recaudación*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública N° 134, 1978, p. 521 y ss. En el mismo sentido, la doctrina italiana encuentra un antecedente importante en BARTHOLINI S.: *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Cedam, 1957, (Particularmente pp. 75 y ss.).

⁵⁰⁶ Vid. ATALIBA G.: *Seguridad jurídica*, Revista Española de Derecho Financiero, Civitas, 1988, p. 333.

⁵⁰⁷ Con estas palabras FERREIRO LAPATZA J. J.: lo expone en su obra “Fuentes del Derecho Tributario. Disposiciones derogatorias”, en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma (I)*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales IEF, 1991, pp. 265 y ss.

Si bien autores como GARCÍA MANRIQUE no consideran a la seguridad jurídica como un derecho humano, ni tampoco como otro derecho subjetivo de otro tipo, pues esta debe entenderse como la «eficiencia de un sistema jurídico normativo»⁵⁰⁸; en oposición se encuentran sólidas posiciones como la de LIBORIO HIERRO quien distingue entre dos posibles formas de seguridad; la seguridad jurídica —en sí misma— y la seguridad frente al riesgo, ambas definidas como derecho.

Sobre la que nos concierne, es decir sobre la seguridad jurídica —en sí misma—, el autor afirma que existe un derecho a la seguridad jurídica y que este debe ser enunciado de la siguiente forma: «Todo ser humano tiene derecho a la protección normativa de su vida, su integridad física y moral y su libertad de acción frente a la acción ajena y aquel los límites de su libertad estén establecidos por reglas generales y claras, preestablecidas, públicas, irretroactivas y eficaces»⁵⁰⁹.

RUBÉN ASOREY se refiere a la seguridad jurídica como un *derecho humano fundamental* de la persona, derecho inalienable del hombre que ha sido definido como derecho subjetivo consistente en una esfera concreta de derecho protegida contra todo ataque arbitrario; el autor también afirma que la seguridad y la certeza se convierten en el contenido del principio de legalidad, permitiendo la realización segura y cierta de otros valores y principios de igual o superior jerarquía⁵¹⁰.

Frente a las incuestionables dudas que estas afirmaciones puedan generar respecto a la naturaleza jurídica de este derecho subjetivo y por ende de su eficacia y exigibilidad, no puede afirmarse con certeza que se trate de un derecho fundamental en estricta pureza dogmática, pues para ello la teoría nos dice que se requiere su reconocimiento positivo en la

⁵⁰⁸ GARCÍA MANRIQUE R.: *El núcleo duro de los derechos humanos desde la perspectiva de la Filosofía del Derecho. Contraponencia*, Navarra, ESADE-Facultad de Derecho, Bosh editor, 2001, p. 60.

⁵⁰⁹ HIERRO L.: *¿Qué derechos tenemos?*, óp. cit., p. 33. «El derecho a la seguridad jurídica es una necesidad derivada de la autonomía. Se trata de una inmunidad frente a la arbitrariedad y se traduce en los requerimientos para que la persona y la libertad personal estén garantizadas normativamente frente a la acción ajena (como en el mal llamado «derecho a la vida» que en realidad es un derecho a «conservar» la vida, o en el derecho a la integridad física, etc.) así como en que los límites a la libertad personal están establecidos por normas generales, preestablecidas, irretroactivas, públicas y eficaces, lo que ha desplegado toda su virtualidad en la institucionalización del «rule of law» o «imperio de la ley» en sentido estricto (Laporta 1994)».

⁵¹⁰ Vid. ASOREY R.: «El principio de seguridad jurídica en el ordenamiento tributario», en *Principios tributarios constitucionales*, Salamanca, Universidad de Salamanca-Tribunal Fiscal de la Federación (México) - Instituto Cultural Domecq (México), 1989, p. 323-324, y 355. Vid. Encíclica Pacem in Terris. Juan XXIII.

norma fundamental⁵¹¹; más allá de ello no puede negarse que efectivamente se trata de un derecho público subjetivo, cuya aplicación es directa sin necesidad de desarrollo normativo ulterior a la configuración constitucional.

Aun cuando retomaremos este análisis al finalizar este capítulo, una vez que se hayan estudiado los principios materiales del deber de contribuir, por el momento se puede afirmar que tanto el derecho a la legalidad como el derecho a la seguridad jurídica en materia tributaria son derechos públicos subjetivos, que se relacionan con la certeza de los parámetros fiscales que circunscriben el concepto contribución en la medida de la capacidad contributiva; derechos a los que el Estado debe protección, razón por la que se prevé la interdicción de la arbitrariedad y el control de constitucionalidad de las normas tributarias, como mecanismos válidos para su protección.

En relación precisamente a la naturaleza de algunos de estos derechos subjetivos, EUSEBIO GONZÁLEZ se refiere a la seguridad jurídica como un *derecho natural e imprescriptible*⁵¹², sostiene que el reconocimiento que ha dado al principio de seguridad jurídica como este tipo de derecho, ha tenido como lógica consecuencia conectar desde antiguo su estudio al nacimiento del Estado liberal de Derecho, y por añadidura, al conjunto de principios filosóficos, políticos y económicos que tienen un papel jurídico relevante.

Esto equivale a afirmar desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a posibles arbitrariedades de los órganos del Estado⁵¹³; de donde se infiere la íntima relación entre los principios de legalidad y de seguridad jurídica; y por ende de los derechos derivados.

La seguridad jurídica es, según reiterada doctrina del Tribunal Constitucional de España⁵¹⁴, «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad

⁵¹¹ En el mismo sentido prefijado y en base a los argumentos presentados en el capítulo segundo, al estudiar el derecho «fundamental» a contribuir en la medida de la capacidad contributiva.

⁵¹² En referencia a la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, Artículo 6º.- La ley es la expresión de la voluntad general. Todos los ciudadanos tienen el derecho de participar personalmente o por medio de sus representantes en su formación. Debe ser la misma para todos, tanto si protege como si castiga.

⁵¹³ Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA E.: óp. cit., p. 74.

⁵¹⁴ STC 27/1981, cit.; STC 99/1987 de 11 de junio de 1987 (BOE núm. 152 de 26 de junio de 1987), el Pleno en Recurso de inconstitucionalidad 763-1984, promovido por 54 Diputados del Congreso contra determinados preceptos de la Ley 30/1984, de 2 de agosto, de Medidas para la Reforma de la Función Pública; y, STC 227/1988 de 26 de noviembre de 1988 (BOE núm. 312 de 30 de diciembre de 1988), el Pleno en Cuestión de inconstitucionalidad 3.595-1995 y 67-1996 (acumuladas), en relación con el párrafo

de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio», doctrina ratificada en la sentencia 150/1990⁵¹⁵ F.J. 7; de acuerdo al Tribunal Constitucional «los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma», tal exigencia, lleva implícito la potestad de contribuyente para poner en movimiento sus derechos en la exigibilidad de certeza y claridad de la norma.

Existe pues una garantía de certeza⁵¹⁶ en la norma tributaria, pues de ninguna forma las figuras tributarias desarrolladas por el legislador, han de adoptar contornos desdibujados que priven de certeza a los contribuyentes frente a los supuestos de hecho por los que son obligados para con el Estado y efectos jurídicos derivados de dicha vinculación.

A mi juicio, cierto es que efectivamente existe un derecho subjetivo del obligado tributario, correlativo al deber de contribuir al gasto público, cuya naturaleza como «fundamental» no se ha podido todavía delimitar a nivel dogmático; mas consiste en contribuir al gasto público únicamente cuando se es apto. Concomitantemente se puede teorizar que existe un derecho a pagar tributos legítimos, tanto por el procedimiento de creación, llámese a esto aplicación del principio de legalidad y reserva de la ley; como respeto a los límites impuestos al legislador correlativos a la justicia en la imposición, es decir aplicación de los principios constitucionales del sistema tributario para la equitativa distribución de la carga impositiva. En razón de lo expuesto se prevé la interdicción de la arbitrariedad como herramienta de control de un poder público frente a otro.

GARCÍA NOVOA afirma que aquella idea pretérita de la seguridad jurídica, definida por su permanente referencia al Estado de Derecho y al sometimiento de los poderes públicos al ordenamiento jurídico y que en la práctica se limita a ser una seguridad a la protección de los bienes jurídicos y a la resolución pacífica de las controversias entre los individuos, va a

segundo del art. 1.3 g) del Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo.

⁵¹⁵ Pleno. Sentencia 150/1990, de 4 de octubre de 1990 (BOE núm. 266 de 06 de noviembre de 1990). Recurso de inconstitucionalidad 243-1985 y 257-1985 (acumulados). Promovidos por 54 Diputados y por el Defensor del Pueblo respectivamente contra la Ley de la Asamblea de la Comunidad Autónoma de Madrid 15/1984, de 19 de diciembre, del Fondo de Solidaridad Municipal de Madrid. F.J. 7.

⁵¹⁶ Este razonamiento se encuentra desarrollado en la Sentencia 185/1995, cit.

perder protagonismo ante la reivindicación de una seguridad, entendida como criterio para modular el intervencionismo normativo en la espera de intereses del ciudadano.

El concepto de seguridad que deduce el autor no puede verse con animadversión de quienes recelan de ella por considerar que, en el fondo lo que se pretende es levantar un muro de formalismo garantista que niegue la intervención del Estado; por el contrario nos dice, una defensa decidida del principio de seguridad frente a las normas de injerencia, servirá para reclamar que los fines del ordenamiento constitucional de un Estado social, desarrollados a través de normas de interferencia en la esfera privada de los ciudadanos, se logren sin provocar inseguridad⁵¹⁷.

Para SAINZ DE BUJANDA la seguridad es un factor de legitimación de la legalidad⁵¹⁸ por ello lógicamente es uno de los valores que inspira el Estado de Derecho, así lo sostiene un importante segmento de la doctrina europea, por ejemplo GARCÍA DE ENTERRÍA⁵¹⁹ en España o HESSDÖRFER⁵²⁰ en Alemania. Según esas posiciones, «la legalidad se deriva de un modelo de Estado que ampara la seguridad jurídica, es la legalidad entendida como juridicidad de la actuación del poder público o, lo que es lo mismo, como sujeción de los poderes públicos al Derecho, en el sentido de que éste sea límite y cause del ejercicio del poder»⁵²¹.

Continuando con esta teorización, se ratifica nuestra posición respecto a la existencia además del derecho a contribuir equitativamente al gasto público, de un derecho a gozar de plena seguridad jurídica y certeza de la norma tributaria, que se manifiesta además respecto a la temporalidad y vigencia de la ley fiscal; es decir, un derecho a la seguridad jurídica frente a la posible retroactividad de la norma tributaria, pues el uso del sistema tributario como herramienta de política económica entre otros factores, pueden llegar a distorsionar los parámetros de justicia que debe llevar implícita la tributación en un Estado de Derecho, cuando se intenta crear norma tributaria con efecto retroactivo; de ahí que se haya

⁵¹⁷ Vid. GARCÍA NOVOA C.: *La doctrina del principio de solidaridad...*, óp. cit. p. 11.

⁵¹⁸ SAINZ DE BUJANDA F.: *Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español...*, óp. cit., p. 291.

⁵¹⁹ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA E.: *Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho*, Madrid, Civitas, 1984.

⁵²⁰ Vid. HESSDÖRFER L.: *Der Rechtsstaat, Sein Wesen und Wege zu seiner Verwirklichung*, Fachverlag für Wirtschafts und Steuerrecht Schäffer & Co G:G:Bh, Stuttgart, 1961. (En español: El imperio de la ley, su carácter y formas de implementarla. Traducción libre).

⁵²¹ Vid. GARCÍA NOVOA C.: *La doctrina del principio de solidaridad...*, óp. cit., p. 11.

constitucionalizado además el principio de irretroactividad de la ley tributaria, como garantía de seguridad y certeza en tiempo presente y respecto al futuro.

En ese sentido en la sentencia 126/1987⁵²² F.J. 10 el Tribunal Constitucional de España afirmó que «el principio de seguridad jurídica no puede erigirse en valor absoluto por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente, siendo así que éste, al regular relaciones de convivencia humana, debe responder a la realidad social de cada momento como instrumento de perfeccionamiento y de progreso».

Argumento seguido por el Tribunal al señalar que la «interdicción absoluta de cualquier tipo de retroactividad entrañaría consecuencias contrarias a la concepción que fluye del art. 9.2 de la Constitución⁵²³ [...] Por ello, el principio de seguridad jurídica, consagrado en el art. 9.3 de la Norma fundamental, no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal»; es decir que seguridad jurídica no puede entenderse como inmovilidad o inalterabilidad del ordenamiento tributario; sino más bien como certeza en tiempo presente del contenido de la norma vigente y certeza de que las reformas tributarias y sus efectos se aplicaran siempre para lo venidero.

Con fundamento en lo hasta aquí expuesto se puede colegir, como lo hace el Magistrado PABLO PÉREZ TREMPs en su voto particular en la sentencia 37/2012⁵²⁴ que: «La seguridad jurídica es algo más que certeza normativa tendente a evitar mandatos que produzcan confusión, incertidumbre o duda sobre la previsibilidad de los efectos de un determinado comportamiento [...] la seguridad jurídica, que es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente».

Destaco esta afirmación, pues concuerdo con la idea de que la seguridad jurídica es la suma de todos estos principios, equilibrada —como dice el Magistrado— de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad; lo cual me

⁵²² Pleno. Sentencia 126/1987, de 16 de julio de 1987 (BOE núm. 191 de 11 de agosto de 1987). Cuestión de inconstitucionalidad, casos acumulados. En relación con la Disposición adicional sexta, 3, de la Ley 5/1983, de 29 de junio, sobre Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria.

⁵²³ Argumentos que el Tribunal ya había puesto de manifiesto entre otras en sus SSTC 27/1981 y 6/1983.

⁵²⁴ Sentencia 37/2012, de 19 de marzo de 2012, Cuestión de inconstitucionalidad 9689-2009. Voto particular que formula el Magistrado PABLO PÉREZ TREMPs (BOE núm. 88 de 12 de abril de 2012).

permite afirmar, que dicha unión de principios, configuran un verdadero derecho subjetivo de los contribuyentes, exigible a los poderes públicos directamente.

No cabe duda que la seguridad jurídica se erige en uno de los valores principales en el Estado Social y Democrático de Derecho⁵²⁵, y es evidente, este es el caso de España; ahora bien, en el Estado Constitucional, que es el que rige en Ecuador, modelo en el que prevalecen los derechos frente al Derecho, principios como el de legalidad o seguridad jurídica deberían tener una connotación especial, pues ya no se trata exclusivamente de la consideración de determinados valores jurídicos, y su evidente constitucionalización como principios; se manifiestan además derechos, reconocidos en el propio texto constitucional, tal como sucede con la seguridad jurídica en la Constitución de Ecuador.

Si bien se propugna la primacía de la Constitución sobre el resto del ordenamiento jurídico, lo cual supone un triunfo sobre la tradicional primicia de la ley, es precisamente en la materia tributaria, en la que principios como el de legalidad y seguridad jurídica se muestran plenamente vigentes y fortalecidos frente al paradigma anti formalista del constitucionalismo contemporáneo, permitiendo constatar la presencia de derechos subjetivos, derivados de la misma configuración constitucional, que son propios del esquema formal de aquel Estado de Derecho, que se intentare dejar atrás.

Estas evidentes contradicciones entre el modelo garantista del Estado Constitucional de derechos y de justicia y los residuos del Estado de Derecho, podrían considerarse un impedimento de fondo, para la evolución del régimen tributario, hacia una estructura más sistemática y organizada, pues al amparo del principio de legalidad, se aprueban leyes que atentan contra la certeza y estabilidad del ordenamiento tributario.

3.2. Análisis de los principios materiales tributarios como promotores del valor superior de la justicia impositiva

El Tribunal Constitucional de España en la sentencia 27/1981⁵²⁶ ha señalado: «Los principios constitucionales [...] no son compartimentos estancos, sino que, al contrario, cada

⁵²⁵ Vid. GARCÍA NOVOA C.: *La doctrina del principio de solidaridad...*, óp. cit., p.11.

⁵²⁶ Sentencia 27/1981, cit. Esta doctrina ha sido reiterada en las sentencias 72/1984, de 14 de junio de 1984 (BOE núm. 165 de 11 de julio de 1984); 104/2000, de 13 de abril de 2000 (BOE núm. 119 de 18 de mayo de 2000).

uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho»; que de acuerdo con el Tribunal se concreta en seguridad y certeza jurídica.

El carácter «esquemático, abstracto, indeterminado y elástico» de los principios tributarios, —pese a ser menor la indeterminación y abstracción que en otros principios financieros, como los del presupuesto y gasto público—, hace que sea su función negativa la que prevalezca claramente a través de la protección jurisdiccional de los Jueces y Tribunales, y singularmente, a través de la tarea de depuración del ordenamiento jurídico que compete al Tribunal Constitucional⁵²⁷; razón por la que la doctrina del Tribunal resulta indispensable para materializar los principios en hechos concretos y volverlos practicables.

La formulación de los principios constitucionales en materia tributaria tienen como órbita del sistema tributario, un deber jurídico de naturaleza dual; así, los principios tributarios no solo nacen desde su configuración constitucional como límites materiales a los poderes públicos, lo hacen también como promotores de la justicia impositiva, valor superior del ordenamiento tributario, que no es posible cumplir directamente por el solo reconocimiento constitucional. La justicia del sistema tributario se verifica únicamente cuando cumplido el deber del legislador se ha considerado en la ley fiscal las verdaderas aptitudes del contribuyente y se han puesto en movimiento los derechos que le asisten.

Desde esta perspectiva se procederá a realizar una valoración jurídica de cada principio, como promotor de la justicia impositiva, en la convergencia de la practicabilidad que cada uno proyecta en el sistema tributario, pues pese a la notoria restricción de su función positiva, es posible identificar derechos subjetivos del contribuyente de aplicación directa, que coadyuven a la justicia del sistema, sin tener que esperar a la protección en vía jurisdiccional y por ende al cumplimiento de la función negativa de los principios.

De la doctrina del Tribunal Constitucional de España se deduce que los principios de «justicia» tributaria, constituyen un bloque normativo en el que cada uno con sus particularidades se conectan entre sí para asegurar un reparto justo de la carga tributaria, siendo este el fin último del sistema tributario, no así los fines recaudatorios como podría afirmarse.

⁵²⁷ Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Los principios de la imposición...*, óp. cit., pp. 596-597.

Ahora bien, la justicia tributaria no se agota exclusivamente en la capacidad contributiva como aptitud del contribuyente obligado; se ha de considerar el principio de igualdad, no en una reducción al derecho a la igualdad general proclamado en el texto de casi todas las Constituciones del mundo, es indispensable entender a la igualdad en el contexto de la progresividad global, con límites concretos como la prohibición de confiscatoriedad; de ahí que, los principios proclamados del sistema tributario se deban entender en el contexto de un sistema normativo cuya función no es la optimización de la recaudación, sino la optimización del sistema de distribución de la carga tributaria.

En ese sentido tempranamente se pronunció el Tribunal Constitucional de España en la ya referenciada sentencia 27/1981, F.J. 4 por la que afirmó: «...el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello —porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad— por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del art. 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente, la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta». Ésta doctrina se ha seguido en la sentencia 189/1985⁵²⁸ y fue reiterada en la sentencia 7/2010⁵²⁹.

Es decir, que la justicia tributaria no se agota, ni en la capacidad contributiva como principio informador del sistema tributario, ni en el principio de igualdad; los preceptos aludidos responden a todo el sistema tributario en su conjunto y no a manifestaciones particulares, constituyendo un conjunto unitario de cánones indisolubles.

3.2.1. La generalidad como requisito material del deber de contribuir

Mientras que en la Constitución de España la configuración del principio de generalidad se colige del texto del artículo 31.1 que dice: «*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica*»; la Constitución de Ecuador en su artículo 300 enuncia expresamente a la generalidad como el

⁵²⁸ Pleno. Sentencia 189/2005, de 7 de julio de 2005 (BOE núm. 186 de 05 de agosto de 2005). Recurso de inconstitucionalidad 3372-1996.

⁵²⁹ STC 7/2010 cit.

primer principio rector del régimen tributario ecuatoriano, junto a los demás ya mencionados⁵³⁰; cabe señalar que la constitucionalización de este principio en el Ecuador es de larga data y precede a la Constitución vigente⁵³¹, pues ha venido siendo entendido como fundamento material para la articulación de tributos aún vigentes y que fueron creados a la luz de Constituciones derogadas, hoy históricas.

La generalidad en materia impositiva implica que «todos» los ciudadanos están sujetos al poder tributario del Estado; por lo que el legislador por mandato constitucional está facultado para buscar «todas» las manifestaciones de riqueza existentes con la consigna de establecer tributos. Al mismo tiempo la generalidad implica una garantía de equidad e igualdad, en la medida en que impide el establecimiento de exenciones, excepciones, trato discriminatorio o la concesión de beneficios injustificados.

Vinculado tanto por la doctrina, como por la jurisprudencia constitucional al principio de capacidad económica, la generalidad garantiza tanto la función política solidaria del tributo, como la equitativa distribución de la carga tributaria; en ese sentido su configuración tácita o expresa, se relaciona con la justicia del sistema tributario.

Mediante la sentencia constitucional 27/1981⁵³² el Tribunal Constitucional de España sentó uno de los precedentes jurisprudenciales más relevantes sobre el llamado general a contribuir al sostenimiento de la carga pública, en el F.J. 4 señaló que «al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad».

A partir de este razonamiento, se puede afirmar que la generalidad se convierte en elemento esencial del tributo, que será justo si se articula en un sistema tributario inspirado en otros principios complementarios; puesto que si bien *todos* los ciudadanos están llamados

⁵³⁰ Expresamente configurado tanto en la Ley General Tributaria de España en su artículo 3, como en el Código Orgánico Tributario de Ecuador en el artículo 5.

⁵³¹ El artículo 256 de la Constitución Política de la República del Ecuador de 1998, derogada al entrar en vigencia la actual CRE estipulaba que: «El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y *generalidad*. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general. Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país».

⁵³² Pleno. Sentencia 27/1981, cit.

al sostenimiento del gasto público, *ninguno* puede ser gravado por encima de su verdadera aptitud contributiva, es decir en la medida de su comprobada capacidad económica.

Respecto al alcance material del principio conviene remitirse al contenido de la sentencia 96/2002, F.J. 7⁵³³ por el que el mismo Tribunal señaló: «La expresión <todos> absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario»; de la doctrina del Tribunal se colige una conexión de este principio con los de *territorialidad y no discriminación*; ambos con un matiz contrario a su función tradicional, pues desde la generalidad ni aun el extranjero puede eludir el deber de contribuir al gasto público que por su actividad económica presenta aptitud para contribuir a un sistema tributario, distinto al de su nacionalidad.

Concluye el Tribunal en la misma sentencia que «se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional –el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas– que implica, de un lado, *una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre*⁵³⁴ [...] y, de otra parte, *la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios*, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado».

En cuanto a la exigencia impuesta al legislador para buscar riqueza y someterla a imposición donde quiera que la encuentre, destaco la responsabilidad tanto jurídica como social de este poder público legislativo, pues en el cumplimiento de los fines del Estado, en caso de necesidad presupuestaria, ante claras manifestaciones de riqueza, la acción u omisión del legislador, incide significativamente en la satisfacción de las necesidades a través del

⁵³³ Pleno. Sentencia 96/2002, de 25 de abril de 2002 (BOE núm. 122 de 22 de mayo de 2002), Recurso de inconstitucionalidad 1135-1995. Promovido por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma de La Rioja respecto de la Disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que dispone un reembolso tributario estatal a residentes en la Unión Europea que operan en el País Vasco o Navarra. (En énfasis es añadido).

⁵³⁴ Al respecto ver: SSTC 27/1981, cit., F.J. 4; 150/1990, de 4 de octubre, F.J. 9; 221/1992, cit., F.J. 4; y 233/1999, cit., F.J. 14.

gasto público, un sistema tributario se compone de tributos, más se considera justo cuando se construye sobre principios de origen democrático, solidario y con responsabilidad política.

La generalidad constituye un requerimiento dirigido al legislador ordinario para que tipifique como hecho imponible todas las manifestaciones de capacidad económica que haya podido identificar; planteada como labor compleja y minuciosa pues depende de la iniciativa del ejecutivo, mas, es su responsabilidad al momento de definir los hechos imponibles en la ley tributaria, gravar la riqueza encontrada; por un lado aplicando criterios de igualdad y progresividad, y por otro lado sin marginar hechos de idéntica capacidad económica, ni configurar beneficios injustificados.

Para NEUMARK el principio de generalidad de la imposición exige que, por una parte todas las personas (naturales o jurídicas) –en tanto tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria– sean sometidas al gravamen tributario y que, por otra parte, no se admitan en el marco de un impuesto particular otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural, sanitaria o por imperativos de técnica tributaria⁵³⁵.

Para algunos autores el principio de generalidad impone la obligación de contribuir en todo caso, salvo raras excepciones, debidas a razones políticas, económicas, sociales o culturales, de forma que sea la generalidad de los ciudadanos la que sustente el gravamen impuesto, sin la existencia de privilegios derivados de otras razones que no sean las lógicas y justas⁵³⁶.

En esa lógica si bien «dodos» están obligados a contribuir; y existe al propio tiempo un derecho a contribuir en la medida de la capacidad contributiva; entonces se entiende que este derecho es de «todos» quienes estén obligados a contribuir, no como un beneficio tributario, sino más bien en aplicación del principio de *no discriminación*.

En cuanto a la prohibición para la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, nos encontramos en presencia de una regla que puede ameritar excepciones, plenamente justificadas por los propios poderes públicos, cuando se encuentran de por medio

⁵³⁵ Vid. NEUMARK F.: *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, s/p.

⁵³⁶ Vid. CABALLERO SÁNCHEZ R. y GARCÍA DE CASTRO M.: *La capacidad económica como criterio constitucional para el reparto de las cargas públicas*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Madrid, Editorial de Derecho Financiero N° 206, Vol. 40, 1989, p. 360.

finés específicos. Tales concesiones solo podrían ser el resultado de la utilización de los tributos como instrumentos de política económica y tienen como límite a los demás principios tributarios, particularmente al de igualdad.

Si bien la doctrina afirma que la generalidad de la imposición encuentra su mayor operatividad como límite infranqueable a la concesión arbitraria, en virtud de la Ley, de exenciones y beneficios fiscales, perdones o moratorias, ello no significa, que este constitucionalmente vedada la concesión de exenciones o bonificaciones tributarias o la utilización del tributo con fines extra-fiscales.

Es más, el establecimiento de tales beneficios fiscales puede ser constitucionalmente legítimo e, incluso, venir exigido, o bien para la realización efectiva de otros principios constitucionales (como la igualdad, la capacidad económica o la progresividad tributaria) o bien para la consecución de bienes u objetivos constitucionalmente protegidos⁵³⁷.

En aquellos casos en los que la ley tributaria incorpore beneficios, exoneraciones o trato diferenciado, este ha de estar debidamente justificado, motivando en forma razonable de acuerdo a la finalidad extra-fiscal y el fin perseguido, de esta forma se salvaguarda tanto el principio de igualdad, como el de capacidad contributiva.

En tal sentido se pronunció el propio Tribunal Constitucional de España en la sentencia 37/1987⁵³⁸; ratificando la doctrina sentada, en la sentencia 186/1996⁵³⁹ al señalar: «basta que la capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la *generalidad de los supuestos* contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo».

De acuerdo con ESCRIBANO «la generalidad será así componente inexcusable del concepto de tributo, no virtud adjetiva de la institución. Solo habrá tributo, desde la

⁵³⁷ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Los principios de la imposición...*, óp. cit., p. 613.

⁵³⁸ Pleno. Sentencia 37/1987, de 26 de marzo de 1987 (BOE núm. 89 de 14 de abril de 1987). «El art. 51, párrafo 1.º, reconoce el derecho a obtener los beneficios previstos en la legislación del Estado, que se refieren, en concreto, a la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (art. 48.I.B.6 del Real Decreto legislativo 3.050/1980, de 30 de diciembre), cuando el Consejero de Agricultura y Pesca del Gobierno andaluz autorice la concentración voluntaria de explotaciones por interés privado, siempre que concurren las circunstancias que la propia legislación general establece para exigir la permuta forzosa. Ciertamente este precepto dispone el otorgamiento de unos beneficios relativos a la exención de tributos estatales en virtud de un acto autorizatorio de la Administración Autonómica».

⁵³⁹ Pleno. Sentencia 186/1993, de 7 de junio de 1993 (BOE núm. 159 de 05 de julio de 1993). Recurso de inconstitucionalidad 887-1986. Promovido por 51 Senadores contra determinados artículos de la Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo, sobre la Dehesa de Extremadura. (Énfasis añadido)

perspectiva constitucional, si desaparece el privilegio, es decir, si todos son llamados al sostenimiento del gasto público sin excepciones». Por ello afirma que el tributo será el instrumento constitucional de financiación del gasto público exigido a todos, como un medio del «sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad»⁵⁴⁰.

La generalidad llama a la contribución de todos los ciudadanos aptos para contribuir, sobre eso no cabe duda; lleva implícita además una prohibición de beneficios injustificados, ello implica a su vez, que existe la posibilidad conceder beneficios tributarios justificados en una razón de política fiscal, siempre que no constituyan un privilegio discriminatorio; ante las posibilidades e imposibilidades incluidas en la generalidad, cada tributo lleva implícito un mecanismo propio de exención u otorgamiento de beneficio, validado por el legislador.

Así, para proteger tanto la capacidad contributiva como la igualdad, la «exención tributaria ha de despojarse de todo vestigio de privilegio o inmunidad que crea o da lugar a derechos adquiridos». Debe contemplarse más bien como un elemento indispensable en la configuración jurídica del tributo en orden a la más justa y precisa definición del hecho imponible del mismo⁵⁴¹.

Casi al cierre de este apartado, conviene retomar el contenido de una reforma particular al régimen tributario ecuatoriano a través de la Ley Orgánica de Remisión de multas, intereses y recargos de 2015, mediante la cual se prevé recaudar alrededor de tres mil doscientos millones de dólares de acuerdo con una amnistía tributaria a los contribuyentes que tengan obligaciones de pago pendientes condonando multas, intereses y recargos; medida a mi juicio vulnera el principio de generalidad por necesidades recaudatorias, pues se beneficia injustificadamente a contribuyentes que no han cumplido sus obligaciones tributarias oportunamente, sin justificar debidamente la concesión de un beneficio tributario

No conviene por el momento ahondar más en la doctrina de la generalidad, al menos no en forma directa, pues ello impediría realizar un ejercicio de abstracción hacia su practicabilidad en el sistema tributario, empero con lo expuesto no se acaba la discusión sobre el alcance de este principio, tanto la doctrina como la jurisprudencia claramente han demostrado su relevante e innegable conexión con los demás principios de «justicia»

⁵⁴⁰ ESCRIBANO F.: *Actual configuración del Derecho financiero...*, óp. cit. p. 41.

⁵⁴¹ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Los principios de la imposición...*, óp. cit., p. 613.

impositiva, en tal sentido se retomará más adelante su contenido material indefectiblemente al abordar los principios de capacidad contributiva, igualdad y demás pertinentes.

Cierro este punto de la investigación proyectando dos ideas; a) por el principio de generalidad todos están obligados a contribuir al gasto público, lo cual impide la concesión de privilegios y beneficios injustificados; b) por el mismo principio, todos los obligados tienen derecho a contribuir dentro de límites concretos derivados de su verdadera aptitud contributiva, por lo que la concesión de beneficios o privilegios justificados, no implica afectación al cumplimiento del principio de orden general.

3.2.1. El principio de capacidad contributiva

Este apartado de la tesis, parte del reconocimiento expreso a la existencia de un derecho subjetivo a contribuir en la medida de la capacidad contributiva, no se pretende demostrar su condición de fundamental, pues el camino recorrido por HERRERA MOLINA, aun no avista un horizonte concreto y ello se evidenció en el capítulo anterior; tal determinación incidirá significativamente en el acceso a la justicia constitucional, mas no por el hecho de no haber sido reconocido como tal, se puede argüir que el contribuyente no tiene derecho a soportar la carga tributaria en forma equitativa y proporcional a su verdadera aptitud contributiva.

De hecho, se afirma que este derecho es de «todos» los contribuyentes, sin discriminación alguna, se entiende por analogía al principio de «generalidad» y por efecto del principio de «igualdad» que es tanto derecho de los individuos, como de las personas jurídicas, sociedad de bienes, empresas y demás formas de organización que deban cumplir con el deber de pagar tributos⁵⁴². En ese sentido, a continuación presento una descripción teórica del principio cuyo contenido material nos remite al derecho subjetivo.

Si bien los términos capacidad económica y capacidad contributiva se han venido utilizando en general como sinónimos, al propio tiempo se han llevado a cabo profusos estudios para delimitar ambos conceptos; ante la diversidad conceptual construida por la

⁵⁴² Por lo que la denominación de «derecho fundamental» y su reconocimiento en tal calidad; podría llegar a ser un obstáculo en el cumplimiento de estas garantías previstas para los derechos fundamentales para ciertos «contribuyentes» no considerados «individuos» de acuerdo a la teoría general de derechos fundamentales.

doctrina financiera, se advierte que desde el punto de vista económico, caben diferencias, se puede afirmar que más allá de la diversa enunciación, el principio jurídico tributario es uno solo; es decir que no existe un principio de capacidad económica, distinto de un principio de capacidad contributiva; por lo que considero apropiado y así lo hare en adelante, me he de referir a la capacidad contributiva cuando haga referencia al principio jurídico; y a la capacidad económica cuando arguya al criterio económico informador del sistema tributario; manteniendo claro está, la terminología por la que opten los respectivos autores en quienes apoyaré esta parte del estudio.

Para PALAO TABOADA el principio de capacidad contributiva es indeterminado, cosa que es común a todo principio, pero no indeterminable. Determinarlo es función del legislador, con ayuda de la doctrina científica y de los tribunales, especialmente el Tribunal Constitucional⁵⁴³. Empero la doctrina ha intentado frecuentemente asumir la labor de determinación intentando a momentos inoficiosamente, decirle al legislador que debe entender por capacidad contributiva y a los Tribunales como ha de resolver cuando de esta se trate.

Para RODRÍGUEZ BEREJO el principio de capacidad económica tiene dos significados diferentes: por una parte, es la razón de ser (la ratio) o fundamento que justifica el *hecho mismo* de contribuir (y del cumplimiento del deber constitucional) y, por tanto, constituye un elemento indisociable de la tipificación legal impositiva que legítima constitucionalmente el tributo, se debe porque *se tiene* capacidad económica para soportar el gravamen tributario. En ese sentido la capacidad económica es la aptitud para contribuir⁵⁴⁴.

De ahí que en su significación general el principio de capacidad económica sea visto como presupuesto lógico y conceptual de los principios de igualdad y progresividad, así como criterio de la actuación promocional estatal, es decir como principio informador del ordenamiento financiero⁵⁴⁵.

⁵⁴³ PALAO TABOADA C.: *Nueva visita al principio de capacidad contributiva*, Revista Española de Derecho Financiero N° 124, Madrid, Civitas, 2004, p. 773.

⁵⁴⁴ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Los principios de la imposición...*, óp. cit., pp. 613-614. En el mismo sentido CORTÉS DOMÍNGUEZ M.: *Ordenamiento Tributario Español*, Vol. I, Madrid, Civitas, 1985, p. 76; SAINZ DE BUJANDA, *Hacienda y Derecho*, vol. III, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963, pp. 189-190, y en *Lecciones de Derecho financiero*, óp. cit., pp. 107 y 108; ALARCÓN GARCÍA en *Manual del Sistema Fiscal Español*, cit., p. 34.

⁵⁴⁵ Vid. MARTÍNEZ LAGO M. A.: *Una interpretación constitucional...*, óp. cit., pp. 398 y ss.

Por otra parte; es la medida, *razón o proporción* de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. Se debe *según* la capacidad que se tiene. Lo que ha de tener su reflejo en el hecho imponible y en los elementos esenciales que determinan la cuantificación del tributo. Son los dos aspectos que la doctrina, sobre todo la italiana, suele distinguir dentro del concepto de capacidad contributiva, la capacidad absoluta y la capacidad relativa⁵⁴⁶.

Para PONT MESTRES la capacidad económica absoluta está relacionada de forma directa con el principio de generalidad, —del cual advertí no se había concluido su análisis—; de acuerdo al autor, la capacidad absoluta debe tenerse en cuenta en el hecho imponible, mientras que la capacidad económica relativa está relacionada de forma directa con el principio de igualdad y debe tenerse en cuenta en la determinación de la base imponible⁵⁴⁷.

Es decir que la capacidad económica es, en una primera instancia, —cuando se formula el deber general de contribuir al gasto público constitucionalmente —, la razón de ser de la obligación tributaria; y es en una segunda instancia, —cuando el legislador está cumpliendo el mandato en el desarrollo normativo—, la medida individual de la obligación tributaria, no de cada contribuyente en forma general, sino en relación al tributo concreto.

Así, mientras la capacidad económica se relaciona con el objeto imponible y los hechos económicos generales reveladores de riqueza; la capacidad contributiva guarda estrecha relación con los hechos generadores concretos: Esto puede en mi criterio permitir encontrar aun cuando sea en forma sutil la diferencia entre la *capacidad económica* general que como criterio informador del sistema tributario justo y la capacidad contributiva, como criterio de igualdad que se refleja en las distintas figuras impositivas.

⁵⁴⁶ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Los principios de la imposición...*, óp. cit., p. 614.

⁵⁴⁷ Vid. PONT MESTRES M.: *La justicia tributaria y su formulación constitucional*, Revista Española de Derecho Financiero N° 31, Madrid, Civitas, 1981, pp. 385 a 388, y en *Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario*, Revista Española de Derecho Financiero N° 38, Madrid, Civitas, 1988, pp. 152, 153, 170-171. DE LA CASA V.: sobre el criterio de PONT MESTRES M.: dice «La capacidad económica específica, relacionada de forma directa con los principios de igualdad y de progresividad y debe tenerse en cuenta en la fijación de la cuota». En *Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos*, Revista Crónica Tributaria N° 144, Madrid, Ministerio de Hacienda-Instituto de Estudios Fiscales IEF, 2012, supra nota 15, pp. 152.

3.2.2.1. Significado material del principio de capacidad contributiva

La doctrina financiera no se ha mantenido pasiva en la tarea de delimitar conceptualmente al principio de capacidad contributiva; notorios y en algunos casos inoficiosos intentos de delimitación conceptual de este principio se nos han presentado; la recopilación más elocuente de las diversas posiciones teóricas se encuentra en un trabajo —hoy en día, clásico— de PALAO TABOADA⁵⁴⁸; así también, a la fecha ya contamos con varios trabajos contemporáneos de gran importancia⁵⁴⁹ que han coadyuvado al conocimiento y difusión de la doctrina de este principio, posiciones que en su momento o bien intentaron fortalecer, o bien pretendieron restar méritos a su alcance y eficacia jurídica. A estas posiciones me referiré, en la medida de lo necesario, para acoger ideas sustanciales, que aunque clásicas, pueden ser aun de vital relevancia a los objetivos de esta investigación.

Desde que se planteó el problema del significado de la capacidad contributiva como principio jurídico-constitucional las posturas doctrinales han tenido que agruparse en torno a dos polos: por un lado quienes entienden fundamentalmente que el principio tiene un contenido que es posible «concretizar»⁵⁵⁰ y en consecuencia se inclinan por potenciar la eficacia como criterio de control de constitucionalidad de la legislación fiscal.

Por otro lado quienes sin negar totalmente la posibilidad de que el principio de capacidad contributiva tenga tal eficacia, tienden a considerar que la virtualidad real del principio es limitada, especialmente si se tienen en cuenta la influencia de otros principios y fines, también con respaldo constitucional, en el elaboración de la legislación fiscal⁵⁵¹.

Los estudios sobre el principio de capacidad contributiva tuvieron su mayor auge en manos de la doctrina italiana, misma que afrontó serias dificultades dogmáticas, pues se

⁵⁴⁸ Vid. PALAO TABOADA C.: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en *Estudios jurídicos en homenaje a profesor Federico de Castro*, Volumen II, Madrid, Tecnos, 1976.

⁵⁴⁹ Además de las obras de Carlos Palao “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva” y “Una nueva visita al principio de capacidad contributiva” ya referenciados; se deben leer los trabajos de MARTIN DELGADO J. M.: *Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución de 1978*, Revista Hacienda Pública Española, N° 60, 1979; CORTÉS DOMÍNGUEZ M.: *La capacidad contributiva y la técnica jurídica*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, N° 60; y MARTÍNEZ LAGO M. A.: *Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero*, Revista Española de Derecho Financiero N° 55, 1987.

⁵⁵⁰ Término que se está introduciendo en la terminología jurídica en español como traducción del alemán *konkretisieren*.

⁵⁵¹ Cfr. PALAO TABOADA C.: *Una nueva visita al principio de capacidad contributiva*, óp. cit., p. 770.

intentó muy tempranamente, atribuir a este principio la especial cualidad de ser el único criterio constitucional de justicia tributaria.

Tal como sucedió con la discusión general sobre la existencia de una Ciencia de la Hacienda y el rechazo al método sincrético; los estudios que sobre capacidad contributiva se llevaron a cabo bajo la misma línea de pensamiento⁵⁵², es decir considerándolo como único criterio de reparto de la carga tributaria fueron sometidos a un proceso crítico dogmático que terminó desestimando tales concepciones.

Es menester destacar el primer esfuerzo teórico por integrar el concepto de capacidad contributiva en el sistema del Derecho tributario de GRIZIOTTI⁵⁵³ y sus discípulos, en cuya doctrina el principio de capacidad contributiva desempeña un papel central, para el autor, la capacidad contributiva es la causa última del deber de pagar impuestos; en cuanto manifestación indirecta de la causa primera, que es la participación del contribuyente en los beneficios derivados de los servicios públicos⁵⁵⁴, por lo que la correspondencia entre la capacidad contributiva y los servicios públicos se erige en elemento constitutivo de la obligación tributaria⁵⁵⁵.

No debe pasarse por alto que estas concepciones no solo observan exclusivamente una formulación teórica que obedecía al deseo histórico de enunciar el precepto como criterio de sometimiento al poder tributario de los entes públicos, en razón de la carga tributaria a distribuir; se producen además como consecuencia de la formulación contenida en el artículo 53 de la Constitución italiana⁵⁵⁶ por la que: «Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en *proporción a su capacidad contributiva*. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad»⁵⁵⁷; tal como la norma citada establece, se está obligado «*in*

⁵⁵² Vid. GIARDINA E.: *La teoría básica del principio de capacidad contributiva*, Milán, Giuffrè, 1961. Título original en italiano: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*.

⁵⁵³ Vid. GRIZIOTTI: *El principio de capacidad contributiva y su aplicación*, del título original: «Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni», Saggi sui rinnovamento della scienza delle finanze e del diritto finanziario, Milán, Giuffrè, 1953.

⁵⁵⁴ Vid. GRIZIOTTI: *In torno al concetto di causa nel diritto finanziario*, Giuffrè, Milán, 1953.

⁵⁵⁵ Cfr. PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis...*, óp. cit., p. 378. Las referencias a la obra de GRIZIOTTI fueron cotejadas con las traducciones al español disponibles en: GRIZIOTTI BENVENUTO; *Principios de ciencia de las Finanzas*, traducido por DINO JARACH, Buenos Aires, Depalma, 1959.

⁵⁵⁶ Constitución de la República Italiana, Texto original de la Constitución promulgada el 27 de diciembre de 1947 y en vigor desde el 1 de enero de 1948, actualizado con las modificaciones introducidas por las leyes de revisión constitucional. (En énfasis es añadido).

⁵⁵⁷ Art. 53. «Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività».

ragione della loro capacità contributiva»; por lo que se estima que es el propio texto constitucional el que induce a establecer esa correlación, puesto que establece una medida proporcional y criterios de progresividad a la contribución sin hacer alusión al principio de igualdad, por lo que no es extraño se haya sido considerado a la capacidad contributiva como único criterio de justicia impositiva, a diferencia de otras Constituciones como la de España.

Bajo estas premisas la capacidad contributiva se encuentra estrechamente vinculada con los hechos económicos, por consiguiente de acuerdo con GRIZIOTTI, entre los impuestos y los beneficios de los impuestos existe una relación indirecta de la que la capacidad contributiva es un indicio. «Esta correlación constituye la causa del impuesto, la cual es un elemento constitutivo de la obligación tributaria, que nace solo cuando en el caso individual existe entre la capacidad contributiva y la participación en los beneficios de los gastos públicos»⁵⁵⁸.

Para MARTIN DELGADO a GRIZIOTTI no se le ha hecho demasiada justicia, así como tampoco a su intento, —seguido por sus discípulos—, de dar una formulación jurídico-tributaria a la capacidad económica; explica el profesor de Pavía, que se pagan tributos en base a este principio porque siendo instrumentos indivisibles la participación en los beneficios que se derivan de los mismos puede ser medida en términos de capacidad económica. A mayor riqueza, mayor goce de servicios públicos y, en consecuencia, mayor tributación; podría enunciarse así en términos axiomáticos la llamada teoría causal de los ingresos tributarios⁵⁵⁹.

Con fuertes opositores como GIARDINA⁵⁶⁰, BERLIRI⁵⁶¹ y GIANNINI⁵⁶² la teoría de GRIZIOTTI y la Escuela de Pavía perdió relevancia jurídica y cayó en cierto olvido; no vamos a detenernos en las críticas puntuales de cada autor, mas, si comentaremos que tal como GIANNINI afirmó, sería ciertamente deseable que un soberano criterio de justicia distributiva presidiese toda la imposición, pero ésta es exigencia ideal, cuya realización, como en

⁵⁵⁸ Cfr. PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis...*, óp. cit., p. 378.

⁵⁵⁹ Vid. MARTIN DELGADO J. M.: *Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución de 1978*, Revista Hacienda Pública Española N° 60, 1979, p. 67.

⁵⁶⁰ Vid. GIARDINA E.: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milán, Giuffrè, 1961.

⁵⁶¹ Vid. BERLIRI A.: *Principi di diritto tributario*, vol I. 1952 y vol. II, Milán, Giuffrè, 1957.

⁵⁶² Vid. GIANNINI A. D.: *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Ulet, 1956.

cualquier otro campo de la vida social está encomendada a la prudente apreciación del legislador⁵⁶³.

Aun desde la Ciencia de la Hacienda hubiese sido técnicamente imposible determinar, más aún garantizar que la dirección del gasto se oriente exclusivamente a la prestación de servicios públicos; no podemos olvidar que los ingresos tributarios se destinan al gasto ordinario y este se compone de múltiples erogaciones, no siendo exclusivas las de prestación de servicios, razón fundamental por la que los impuestos no tienen contraprestación directa; tampoco se puede olvidar la función extrafiscal que el legislador en su libertad de opción política pueda atribuirles en determinados casos, para el cumplimiento de fines específicos.

La política fiscal, si bien no tiene como función exclusiva la distribución equitativa de carga tributaria, pues se ha de orientar a diversos fines, parte de principios democráticos como los de solidaridad y proporcionalidad que orientan indirectamente el destino de contribución para el gasto social; sin embargo, ello no es justificación suficiente para responsabilizar exclusivamente al principio de capacidad contributiva, respecto al cumplimiento de la justicia en el sistema tributario.

No puede afirmarse, al amparo de ninguna teoría, que a mayor capacidad contributiva y por ende mayor pago de tributos, mayor será la participación del ciudadano en los beneficios y servicios públicos; la realidad es, tanto inversa, como no proporcional, pues quienes más tienen, pagan más, no en su propio beneficio, sino para garantizar que quienes tienen menos, accedan a los mismos servicios que aquel que puede pagar tributos.

Un cambio en la orientación de la doctrina del Derecho financiero, que omite los análisis de la Ciencia de la Hacienda, propendió consecuentemente a un cambio en la orientación de los estudios sobre este principio; GIARDINA⁵⁶⁴ por ejemplo no pretende que el principio de capacidad contributiva represente un criterio exclusivo de justicia en el campo tributario; al contrario, niega expresamente, que el problema de la capacidad contributiva se ciña a la cuestión de la justicia tributaria, las afirmaciones del autor hay que entenderlas como un intento de dotar de efectivo contenido al principio constitucional, contenido que cree

⁵⁶³ Cfr. GIANNINI A. D.: óp. cit., p. 427.

⁵⁶⁴ Vid. GIARDINA E.: óp. cit., pp. 428-447. «La publicación en 1961 de la monografía de GIARDINA sobre las bases teóricas del principio de capacidad contributiva, marca un cambio de orientación de la doctrina. Solo la cuarta y última parte de su extensa obra está dedicada al aspecto jurídico de la capacidad contributiva [...] Demuestra primero que el art. 53 de la Constitución Italiana no es un precepto irrelevante o carente de contenido». PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis...*, óp., cit., p. 380.

hallar en la afirmación de que la fuerza económica es un elemento irrenunciable de todo tributo⁵⁶⁵.

Ahora bien PALAO TABOADA admite que «no se convierte de esta forma el principio de capacidad contributiva en un instrumento jurídico útil para resolver la problemática que plantea un impuesto en un Estado de Derecho»; en el caso de España el problema se evidencia en el propio texto constitucional que si bien en su artículo 31.1 obliga a todos a contribuir al gasto público, lo hace en la medida de la capacidad económica, a través de un sistema tributario justo inspirado en otros principios tales como la igualdad, progresividad y no confiscatoriedad. No resulta fácil para la doctrina encontrar la respuesta a como la capacidad contributiva coadyuva a la construcción de un sistema tributario justo.

En este punto me parece prudente destacar una afirmación de BERLIRI por la que «el juicio sobre la idoneidad de un determinado hecho para constituir un índice de la capacidad contributiva es un juicio reservado únicamente al legislador y por tanto, la capacidad contributiva, incluso cuando se ponga como base de un tributo, constituye un concepto parajurídico, que interesa al economista pero no al jurista»⁵⁶⁶.

Por otra parte, sobre los juicios reservados al legislador, el principio de capacidad contributiva podría verse como un limitante a su poder, la doctrina ya ha tendido en cuenta esta preocupación, puesto que no a pretexto de la expresa remisión constitucional al principio y una concepción indefinida de justicia impositiva podría limitarse las opciones políticas del legislador llamado a buscar riqueza donde la hay para establecer gravámenes, no olvidemos además el problema que afronta la doctrina cuando se trata de identificar capacidad contributiva en los tributos con fines extrafiscales.

MICHELÌ⁵⁶⁷ abordó a la capacidad contributiva, desde el concepto mismo de tributo, se preocupó por sostener la relevancia del principio, evitando configurarlo como un límite unívoco al legislador, optando por separar los principios de capacidad contributiva e igualdad y dotándoles de independencia uno frente al otro.

⁵⁶⁵ PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis...*, óp., cit., p. 382.

⁵⁶⁶ BERLIRI A.: *Principi di diritto tributario*, vol. II, Milán, Giuffrè, 1957. vol. I, 1952, p. 55. La cita se remite al segundo volumen de su obra, donde se aprecia una evolución en sus conceptos hacia la concepción de GIARDINA, por la que se afirma existe la posibilidad de realizar un control de constitucional de la norma tributaria en base al artículo 53 de la Constitución Italiana.

⁵⁶⁷ Vid. MICHELÌ A.: *Profili critici di potestà di imposizione*, Revista de Derecho Financiero I, 1964.

La doctrina, particularmente la italiana, discutió arduamente sobre si la capacidad contributiva era el único criterio de justicia impositiva, si aquel era una especificidad del principio de igualdad o si se trataba de principios autónomos con funciones independientes y relevancia jurídica propia.

Cabe destacar que «tras la confirmación de la eficacia del principio que se quiso ver en su aplicación a la resolución del problema de los límites a la retroactividad de las leyes tributarias, un sector de la doctrina italiana creyó haber hallado en la capacidad contributiva el concepto clave para juzgar la legitimidad de las leyes fiscales y por ende, para fijar los límites del poder tributario». De acuerdo con dichas posiciones «se pretende erigir al concepto de capacidad contributiva en el fundamento dogmático del sistema tributario y en la medida de la justicia de los tributos, con arreglo al cual aplicar el principio de igualdad, el cual viene así a ser concretado para el ámbito tributario por el principio de capacidad contributiva»⁵⁶⁸; pese a los argumentos esgrimidos, fallidos resultaron los intentos por concretar el principio en límites a la legislación tributaria retroactiva⁵⁶⁹.

En ese contexto, en el concepto de «capacidad contributiva» estaría encerrado como dice PALAO TABOADA «*in nunc* los criterios constitucionales de la imposición, que bastaría desarrollar para obtener en sus líneas esenciales el sistema tributario prefigurado por las leyes fundamentales»⁵⁷⁰; ello explicaría la forma particular de la redacción del texto del artículo 31.1 de la Constitución de España que configura el deber de contribuir al gasto público, ubicando estratégicamente en el texto de la norma, la expresión: «en la medida de la capacidad económica», antes de la expresión: «en un sistema tributario justo»; receptando en cierta forma la influencia de la doctrina italiana.

Esta tendencia recogida en el texto constitucional español claramente permite ver a la capacidad económica como un criterio esencial de justicia del sistema tributario; mas no por ello el único legitimador de la imposición; de aquí que el texto constitucional de España, configure una triada de principios materiales, que permiten desarrollar el concepto prefijado de justicia.

⁵⁶⁸ Vid. PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis...*, óp., cit., p. 391.

⁵⁶⁹ El sector más representativo de esta corriente es *Il principio della capacità contributiva nell' ordinamento costituzionale italiano*, Torino, Giappichelli, 1965.

⁵⁷⁰ PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis...*, óp., cit., p. 391.

Ahora bien, esta posición tendió a exacerbar el alcance de la capacidad contributiva, puesto que se pretendía con ella atribuírsele la condición de único criterio eficaz de justicia impositiva; «su error inicial es tomar como realidad lo que no es sino una simplificación teórica: que los tributos representan el reparto del coste de los servicios públicos; tales afirmaciones repercutieron en cuestionamientos serios sobre lo que había que repartir y entre quienes, para separarlo de la zona del ordenamiento presididas por otros principios»⁵⁷¹.

La doctrina fiel al método conceptual intentó resolver estos problemas mediante complicadas distinciones y depuraciones, para solucionar el problema de los fines extrafiscales y el ámbito de aplicación del principio, sin disipar efectivamente el problema central, que en este punto de la evolución doctrinaria se concentraba en considerar a la capacidad contributiva como un criterio exclusivo de la tributación, resultaba complejo definir si ella se ajustaba a cada impuesto o a toda la carga tributaria, en caso de definirlo no quedaba claro si ella era propia de personas naturales o se aplicaba en igual sentido a las personas jurídicas.

Otro punto de discusión es precisamente el tipo de tributo, puesto que, si se considera a la capacidad contributiva como criterio exclusivo de la tributación, se entendería efectivo en todos aquellos que conformen el sistema tributario, incluidas las tasas y las contribuciones, ello en estricto sensu no es viable, puesto que mientras los impuestos no tienen contraprestación, las tasas y las contribuciones sí⁵⁷², y se destinan precisamente al pago de servicios efectivos o a la recuperación de la inversión en la obra pública, por lo que los criterios de capacidad contributiva son de poca o nula efectividad, consecuentemente no puede trasladarse el criterio del beneficio que lleva implícito el pago de impuestos.

Estas construcciones dogmáticas han llevado a algunos autores a abandonar la aspiración inicial de erigir a dicho concepto en el criterio exclusivo de justicia tributaria y aun sin abandonarlo por completo, a reducir su papel a límites mucho más modestos⁵⁷³.

Así, para LA ROSA «cualquiera que pueda ser la solución del problema filosófico de la definición de justicia, en el plano del Derecho positivo, principios de justicia distributiva

⁵⁷¹ Ibíd., p. 393.

⁵⁷² Sobre la contraprestación en los tributos se recomienda revisar la obra completa de ATALIBA G.: *Hipótesis de Incidencia Tributaria*, Montevideo, Fundación Cultura Universitaria, 1977.

⁵⁷³ De acuerdo PALAO TABOADA esas construcciones dogmáticas fueron penosos esfuerzos por delimitar conceptualmente el concepto de capacidad contributiva. *Apogeo y crisis...*, óp. cit., p. 400.

y principios de igualdad parecen tener funciones profundamente diversas y por tanto, presentarse como irreducibles a una categoría común»; en ese sentido nos dice que el principio de igualdad se presenta «en función de la *formal* paridad de tratamiento [...] asumida como valor digno de tutela autónoma, independientemente del contenido, de la disciplina jurídica y tienden solamente a excluir que determinadas situaciones de hecho puedan ser distinguidas en el plano normativo»⁵⁷⁴. Bajo este criterio no es dable considerar a la capacidad económica como una especificación del criterio de igualdad, puesto que ambos principios tutelan como el autor dice la paridad en el tratamiento, pero lo hacen de manera diferente.

La introducción del principio de igualdad al lado del principio de capacidad contributiva y como distinto de este, permite a LA ROSA, aliviar la presión dogmática que en la concepción anterior gravitaba sobre el segundo de ambos principios, al igual se pide ahora mucho menos que antes⁵⁷⁵.

En sentido análogo se pronunció GAFFURI⁵⁷⁶; para quien los principios de capacidad contributiva y de igualdad tienen ámbitos distintos de actuación; serían contradictorio atribuir al primero de dichos principios la doble función de límite y de criterio de distribución de la carga tributaria; la que le corresponde es la de constituir el límite máximo a la imposición; respetando este *límite*⁵⁷⁷, el legislador es plenamente libre para fijar la carga tributaria de cada contribuyente atendiendo a los diversos fines políticos que pueden influir sobre la tributación⁵⁷⁸.

Se había advertido al iniciar este capítulo que no faltaron los intentos por revitalizar a GRIZIOTTI, quien había sido abandonado por la doctrina; MAFFEZZONI⁵⁷⁹, al parecer sin intención directa de volver a la tesis de GRIZIOTTI intentó equiparar a la capacidad contributiva como la participación en los beneficios derivados de los servicios públicos,

⁵⁷⁴ Vid. LA ROSA S.: *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milan, Giuffrè, 1968, pp. 17 y ss.

⁵⁷⁵ PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis...*, óp., cit., p. 401.

⁵⁷⁶ Vid. GAFFURI F.: *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, pp. 48 y ss.

⁵⁷⁷ PALAO TABOADA se pregunta ¿En qué consiste este límite?; de acuerdo con GAFFURI, no basta con exigir que se coloque como fundamento del tributo una «fuerza económica genérica»; es necesaria la presencia de una riqueza «calificada»; «se viola la Constitución y, por tanto, el principio de capacidad contributiva cuando el tributo amenaza o es potencialmente capaz de amenazar la subsistencia de la economía privada»; el límite parece encontrarlo en la no imposición de las «fuentes productivas», pero, dejando aparte la falta de precisión conceptual de este concepto, los resultados a los que llega son completamente arbitrarios. Vid. PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis...*, óp., cit., pp. 403-404.

⁵⁷⁸ Vid. PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis...*, óp., cit., p. 402. (El énfasis es añadido).

⁵⁷⁹ MAFFEZZONI F.: *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Turin, Utet, 1970.

cayendo indefectiblemente en aquella concepción tradicional; criterio que no es compartido puesto que ello implica forzar en los impuestos un tipo de contraprestación, atentando contra su naturaleza.

En lo relativo a la relación entre los principios de capacidad contributiva e igualdad «entiende este autor que el primero es uno de los criterios constitucionales que dotan de contenido al segundo, que carece, según él, de uno propio por lo que «éste último principio no es en realidad tal, sino un sistema de principios concurrentes todos ellos a tutelar un interés social fundamental tutelado por el ordenamiento, a saber, la libertad y la dignidad de la persona humana como tal». Tales principios han de ser extraídos de la Constitución, sin que sea admisible acudir a criterios de otra índole, externos a esta»⁵⁸⁰.

Estos son, los que considero los principales hitos del recorrido dogmático del principio de capacidad contributiva, que ameritan ser referidos en esta tesis, en razón de la reorientación del estudio de los principios tributarios hacia los derechos del contribuyente. El camino ha estado lleno de imperfecciones, correcciones, obstáculos y conclusiones imprecisas, sin embargo de ellas se ha de extractar los favorables intentos por establecer límites al poder tributario del Estado a partir de este principio, intentando encontrar una justificación suficiente para que los contribuyentes estén obligados a aportar al gasto público, dentro de una medida razonable, puesto que al final de cuentas bajo la concepción que sea, es claro que un Estado subsiste mientras tenga contribuyentes aptos de quienes pueda detraer riqueza, por ello es indispensable afinar los criterios de justicia bajo los cuales se ha de requerir determinadas contribuciones.

3.2.2.2. Implicaciones conceptuales del principio de capacidad contributiva en el sistema tributario contemporáneo

Como hemos visto la evolución del concepto de capacidad contributiva mostró desde la doctrina particularmente italiana puntos de vista encuadrables en cuatro líneas de pensamiento, que van desde la fundamentación en la concepción causal del impuesto (GRIZIOTTI), pasando por estados de desinterés (GIANNINI), rehabilitación (GIARDINA) y posterior apogeo (MAFFEZZONI), hasta su consideración como manifestación de igualdad

⁵⁸⁰ Vid. PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis...*, óp., cit., p. 409.

en materia tributaria (LA ROSA, GAFFURI)⁵⁸¹; ahora bien, todo este desarrollo dogmático nos ha traído a un punto en el que el principio citado o no dentro en los textos constitucionales, con o sin una definición concreta, tiene valor jurídico y su eficacia depende de la forma, tanto en que se configura el deber en el texto constitucional, como en la forma en que es aplicado por los poderes públicos en sus diversas instancias, y a ello nos dedicaremos a continuación.

Ya había expuesto con apoyo de la doctrina que actualmente el criterio de capacidad contributiva puede tener dos significaciones, tanto como la *ratio*, fundamento de la obligación tributaria y por ende elemento de la tipificación legal de los hechos imponibles, y por otro lado, como *medida, razón o proporción* de cada contribuyente; ambos aspectos que la doctrina italiana solía distinguir dentro del concepto mismo de capacidad contributiva como la absoluta y relativa⁵⁸².

Si bien autores como SAINZ DE BUJANDA entienden en iguales términos a la capacidad económica y la capacidad contributiva⁵⁸³; con DE LA CASA⁵⁸⁴ recordamos que algunos autores entienden que una cosa es la capacidad económica y otra muy distinta es la capacidad contributiva. Para unos la capacidad económica es la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del tributo, una vez

⁵⁸¹ Vid. MARTÍNEZ LAGO M. A.: óp. cit., p. 401. Vid. en este tema: RAMALLO J.: *Cuadernos de la Facultad de Derecho*, Vol. 2, RACO, 1982.

⁵⁸² Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Los principios de la imposición...*, óp. cit., pp. 615 y ss.

⁵⁸³ SAINZ DE BUJANDA F.: *Hacienda y Derecho*, vol. III, óp. cit., p. 189; concuerda con este criterio PONT MESTRES M.: *La justicia tributaria y su formulación constitucional*, Revista Española de Derecho Financiero N° 3, Madrid, Civitas, 1981, p. 381.

⁵⁸⁴ DE LA CASA V.: *Los principios de capacidad económica y...*, óp. cit., pp. 152. El autor realiza una completa recopilación sobre la posición de los diversos autores sobre la diferencia entre capacidad económica y capacidad contributiva que se cita en esta investigación por la pertinencia al objeto de estudio, y se recomienda la lectura completa de este trabajo DE LA CASA, así como del documento: *Los principios tributarios del artículo 31.1 de la Constitución y la concurrencia de tributos*, Revista de Información Fiscal N° 109, Madrid, Thomson Reuters, 2012, pp. 13-41.

cubiertos los gastos ineludibles del sujeto⁵⁸⁵ y de los miembros familiares que dependan del mismo⁵⁸⁶.

En particular, esa es la razón de que exista el mínimo exento y deducciones por las personas que conviven con el sujeto pasivo, lo que supone que el principio de capacidad económica incluye en sí mismo el contenido del principio de no confiscatoriedad⁵⁸⁷. Para otros autores, la capacidad económica son los medios económicos que tiene una persona para hacer frente a sus necesidades⁵⁸⁸.

Para GIARDINA «la primera se refiere en el sentido general de capacidad o potencialidad económica en abstracto, aptitud genérica para concurrir a los gastos públicos, que opera en el momento de pensar los hechos imposables, al determinar los hechos, actos o situaciones con relevancia económica que van a tener consecuencias jurídicas y expresaría el hecho de que esa capacidad viene determinada independientemente de un examen comparativo del peso del tributo sobre los demás contribuyentes».

Por su parte, «la capacidad contributiva relativa adquiere relevancia en el momento en que se opera la determinación cuantitativa concreta de la prestación tributaria, en la fase

⁵⁸⁵ SAINZ DE BUJANDA F.: *Hacienda y Derecho*, vol. III, cit., p. 240; PÉREZ DE AYALA J. L.: *Las ficciones en el Derecho Tributario*, Madrid, Edersa, 1970, p. 106; GONZALO Y GONZÁLEZ L.: «El principio constitucional de no confiscatoriedad tributaria», en *El sistema económico en la Constitución Española*, Vol. 2, Madrid, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado - Ministerio de Justicia, 1994, p.1557; FERNÁNDEZ SEGADO F.: *El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, Revista Vasca de Administración Pública, Herri-Arduralaritzako Euskal Aldizkaria N°47, 1997, p. 99; LOZANO SERRANO F.: en *Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público*, óp. cit., p. 49; MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO F. y POVEDA BLANCO: *Derecho Tributario*, Pamplona, Aranzadi, 2005, p. 61; MOSCHETTI F.: *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pp. 268 y ss.; CENCERRADO MILLÁN E.: *El mínimo exento*, Madrid, Marcial Pons, 1999. «En otros sistemas jurídicos de nuestro entorno también se considera este punto, como VAN DER BORGH T en *Hacienda Pública II*, Barcelona, Labor, 1934, p. 41; EHEBERG en *Principios de Hacienda*, Barcelona, G. GILI, 1944, pp. 177 y 178; NEUMARK en *Principios de la Imposición*, p. 115; GRIZIOTTI en *Principios de la ciencia de las finanzas*, Buenos Aires, Depalma, 1949, pp. 228 y 229». Vid. DE LA CASA F.: *Los principios de capacidad económica y...*, óp. cit., pp. 152. Supra nota 16.

⁵⁸⁶ BORRERO MORO C. J.: *La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales*, Revista Española de Derecho Financiero N° 102, Madrid, Civitas, 1999, p. 220.

⁵⁸⁷ Vid. DE LA CASA F.: *Los principios de capacidad económica y...*, óp. cit., pp. 152. Supra nota 18. «BORRERO MORO C. J.: *La proyección del principio...*, óp., cit., p. 221. Hay quien incluye como mínimo exento, no sólo el necesario para subsistir, sino también el que permita mejorar el nivel de vida y aumentar la capacidad de generación de riqueza, como GARCÍA DORADO en *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Madrid, Dykinson, 2002, p. 158».

⁵⁸⁸ Vid. APARICIO PÉREZ A.: «Principios constitucionales económicos y tributarios», en *El sistema económico en la Constitución Española*, vol. 2., Madrid, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado-Ministerio de Justicia, 1994, p. 1382.

concerniente a la determinación del montante del impuesto» que según GIARDINA, «se considera congruente a efectos de la igualdad tributaria»⁵⁸⁹.

De acuerdo con este autor «la capacidad contributiva se refiere a la capacidad económica; ahora bien, esta última, constituida como el sustrato de la noción de capacidad contributiva no agota su contenido, pues precisa de una valoración que fije los criterios para la determinación de la concreta medida de la prestación tributaria; valoración que puede efectuarse a la luz de consideraciones económicas, pero también políticas, sociales técnicas, etc.»⁵⁹⁰.

Hoy en día, no se trata de definir o no a la capacidad contributiva en sentido material para atribuírsele criterio máximo, único o superior de justicia como la doctrina referenciada intentó; sin embargo, algunos de los aportes destacan frente a otros puesto que permiten analizar si este concepto tiene operatividad y por ende eficacia jurídica más allá de la que tendría como criterio informador para el legislador.

En ese sentido este aporte de GIARDINA a la diferenciación entre capacidad contributiva absoluta y relativa; es de aquellos que al menos a mi criterio realiza una sustancial contribución para la doctrina financiera, en la medida en que evidencia existen dos instancias de la capacidad contributiva.

La primera instancia, *absoluta* en la que precisamente informa al legislador sobre la capacidad económica de todos los obligados y por ende constituye un límite a su poder, pues no podrán establecerse tributos a menos de que el legislador haya identificado indicios de aptitud contributiva; esto no representa que efectivamente todos los ciudadanos tengan aptitud concreta, significa que en forma general todos podrían contribuir, por lo que tales indicios deben ser generales y no precisan restricciones, por ende tampoco precisan más delimitación conceptual, puesto que informan a todo el sistema tributario y no se refieren a cada contribuyente en forma particular.

Mientras que la instancia *relativa* del principio, es aquella en la que se establecen tributos que se aplican a los contribuyentes efectivamente aptos para contribuir; en esta instancia es donde el principio jurídico debe ser efectivo para garantizar que la generalidad no sea un precepto cerrado y absoluto que atente contra el derecho de los contribuyentes a

⁵⁸⁹ Vid. GIARDINA E.: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, Giuffrè, 1961, pp. 52-53 y 55. Recopilación de su criterio en MARTÍNEZ LAGO M.A.: óp. cit., pp. 404-405.

⁵⁹⁰ MARTÍNEZ LAGO M. A.: óp. cit., p. 405. Vid. GIARDINA E.: óp. cit., pp. 433-435.

ser gravados en la medida de su propia capacidad contributiva y no solamente en base a criterios generales de aptitud.

Es aquí donde la igualdad como principio, la equidad horizontal y vertical en la técnica de progresividad también conocido como principio por algunas secciones de la doctrina y el límite de la no confiscatoriedad, permiten hacer efectivo un precepto que una vez más no precisa definiciones y delimitaciones que choquen con los criterios de desigualdad cuantitativa necesaria, irretroactividad e interdicción de la arbitrariedad, entre otros elementos objetivos que atormentaron los intentos previos de concreción conceptual del principio.

De acuerdo con FERREIRO LAPATZA la capacidad económica más que un principio es una forma de entender tanto la generalidad como la igualdad; considera que para que la aplicación efectiva de la generalidad e igualdad se produzca, es necesario determinar previamente quien tiene y quien no tiene capacidad contributiva —*capacidad absoluta*—, y en segundo lugar, habrá que fijar en qué medida ha de tributar cada contribuyente —*capacidad relativa*—. Ello implica para el autor, que la capacidad económica venga a ser la forma tributaria de la igualdad y la generalidad, por lo que este principio debe ser fuente principal de inspiración a la hora de delimitar los diferentes hechos imposables y de establecer exenciones, pero ello no debe conducir a pensar que deba ser la única fuente⁵⁹¹.

Así, cobra especial sentido la expresión ya citada de GIARDINA por la que «la capacidad contributiva se refiere a la capacidad económica»⁵⁹²; y lo que es más relevante, se aprecia mejor la redacción del texto constitucional del artículo 31.1 de la Constitución de España, y es que la expresión «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos»; seguido de la expresión «*de acuerdo con su capacidad económica* mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio»; claramente se refiere a la capacidad económica como un indicador general, que se materializa en el sistema tributario por el concurso de otros

⁵⁹¹ Cfr. FERREIRO LAPATZA J. J.: *Curso de Derecho financiero español*, Madrid, Marcial Pons, 2006, pp. 397-399. Algunos autores llegan incluso a identificar una tercera capacidad, la de pago, en ese sentido APARICIO PÉREZ A.: admite que habitualmente se cofunden, más señala que son diferentes en el sentido de que la capacidad económica es la riqueza individual total, la capacidad contributiva sería la riqueza imponible, y la capacidad de pago se correspondería con la riqueza disponible. Vid. *La falacia de la capacidad económica como criterio informador de los tributos*, Revista de Información Fiscal N° 79, 2007, p. 22.

⁵⁹² GIARDINA E.: óp cit., pp. 425.

principios constitucionales, que vienen siendo elementos sustanciales para *relativizar*⁵⁹³ la capacidad contributiva en cada tributo, de tal forma que pueda tener precisamente eficacia en dicha concreción; así también, justifica porque pese a no estar expresamente referenciado en el texto constitucional, como es el caso de la Constitución de Ecuador, ello no implique necesariamente que el régimen tributario no se haya configurado conforme a los criterios de capacidad contributiva esgrimidos.

La enunciación de este principio constitucional en el artículo 31.1 de la Constitución de España no deja de ofrecer singularidades; que han sido subrayadas por la doctrina sobre todo si se compara con la formulación en otros textos constitucionales en el Derecho comparado, singularidad que de acuerdo con RODRÍGUEZ BEREJO radica en que «el principio de capacidad contributiva no se contempla en nuestro texto constitucional como el único criterio material de justicia tributaria, exclusiva y excluyente, sino que aparece vinculado a otros principios (igualdad, progresividad y no confiscatoriedad) del sistema tributario para realizar el ideal de justicia en el reparto de la carga tributaria»⁵⁹⁴.

Este criterio se pone de manifiesto en la doctrina del Tribunal Constitucional español cuyo argumento en la sentencia 27/1981 reza: «A diferencia de otras Constituciones, la española, pues, alude, expresamente, al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella —como lo hiciera cierta doctrina— el principio de justicia en materia contributiva. Capacidad económica a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra»⁵⁹⁵.

Afirma el Tribunal que empero «el servicio de esta lógica no asegura, por sí solo, «un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad» que pudiera demandar la estimación individualizada de cada caso, con respecto a cada uno de los tributos que integran el sistema tributario y en cualquier supuesto en orden al sistema tributario mismo, como conjunto, atendidas las variantes circunstancias sociales y económicas».

De ahí que la principal dificultad en la conceptualización del principio de capacidad contributiva no sea precisamente lo que ha de entenderse por capacidad de tributar; la

⁵⁹³ Relativizar, en el sentido dogmático descrito de la capacidad contributiva absoluta y relativa; que hace alusión a la concreción de los indicios de aptitud contributiva, en hechos concretos.

⁵⁹⁴ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Los principios de la imposición...*, óp. cit., p. 614.

⁵⁹⁵ Precedente sentado por el Pleno en sentencia 27/1981, cit. F.J. 4.

dificultad está en la concepción de justicia que lleva implícita la contribución a la que se es apto.

De ahí que en la misma sentencia el Tribunal admitiese que aunque una definición válida de lo que debe entenderse por justo, a efectos tributarios, sería una tarea que rebasa el planteamiento que allí ha de hacerse, «lo que no puede soslayarse es que el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad».

Me adhiero en este punto a la doctrina que afirma que «la función del principio de capacidad contributiva como *medida o proporción* de la realización por cada uno del deber de contribuir a los gastos públicos (y por ende como *límite* para el legislador en la configuración de los tributos) obliga al establecimiento de los tributos tomando como presupuestos de hecho del mismo, circunstancias que sean indicativas o reveladoras, directa o indirectamente, de capacidad económica». Nótese en esta referencia textual, que el autor claramente se refiere por una parte al principio de capacidad contributiva como medida o proporción de aptitud de cada contribuyente al gasto público; y por otra, a las circunstancias indicativas de capacidad económica, y a agrega más adelante «capacidad que puede ser real o potencial, pero en cualquier caso existente, es decir no simplemente nominal»⁵⁹⁶; lo cual se convierte en un argumento más para afirmar que la capacidad económica viene a ser el indicador económico, que justifica la creación de tributos, en tanto que la capacidad contributiva como principio jurídico se concreta en cada hecho imponible cuando se legisla a partir de este criterio en igualdad, equidad con progresividad sin llegar a la confiscatoriedad.

A continuación algunos casos que llegaron a instancia del Tribunal Constitucional de España y que permiten ver tanto la incidencia del principio como *ratio* del tributo, así como la materialización en hechos imponibles fácticos.

En sentencia 214/1994 F.J. 5⁵⁹⁷ literal B) el Tribunal Constitucional reconoció la libertad normativa del legislador para determinar los gastos deducibles en el Impuesto sobre

⁵⁹⁶ Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO A.: *Los principios de la imposición...*, óp. cit., p. 614. (El énfasis es añadido).

⁵⁹⁷ Pleno. Sentencia 214/1994, de 14 de julio de 1994 (BOE núm. 197 de 18 de agosto de 1994). Recurso de inconstitucionalidad 1.857-1991. Promovido por 51 Diputados del Grupo Parlamentario Popular en relación con los arts. 5.4 e), 25 h), 28, 30; 35 A); 39.1 y 90 y preceptos conexos de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

la Renta, a fin de determinar el rendimiento neto; a tal efecto el Tribunal señaló: «En el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede determinar los gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto en atención a las circunstancias y datos relevantes, atendida la naturaleza y finalidad del Impuesto; pudiendo tomar en consideración, entre otros factores, el grado de relación existente entre el gasto realizado y el ingreso obtenido por el sujeto [...] es obvio que el legislador también puede estar guiado por razones de política financiera o de técnica tributaria, que le lleven a elegir la más conveniente o adecuada».

En el F.J. 5 literal C) sobre la capacidad económica enfáticamente señalo: «es igualmente claro que las opciones elegidas por el legislador al configurar legalmente el Impuesto no pueden vulnerar los principios contenidos en el art. 31.1 C.E. Pues cabe observar, en lo que aquí importa, que si se sometiera a tributación una renta que, pese a estar configurada legalmente como el rendimiento neto del sujeto, sólo fuera en realidad una *renta inexistente*, ello podría afectar al principio de capacidad económica, que exige gravar la renta o *riqueza real* del sujeto»⁵⁹⁸. Esta posición ha sido reiteradamente declarada por el Tribunal, particularmente en las sentencias 27/1981⁵⁹⁹, 37/1987⁶⁰⁰, 150/1990⁶⁰¹ y 221/1992⁶⁰².

A criterio de RODRÍGUEZ BEREJO luego del análisis de alguna jurisprudencia incluida la ya citada y las sentencias 221/1992 y 37/1987⁶⁰³: el Tribunal Constitucional, después de afirmar que «el principio de capacidad económica opera como un límite al poder legislativo en materia tributaria», dice que: «el principio de capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y correctas sobre la particular regulación de cada figura tributaria» y que «es constitucionalmente posible que el legislador tributario al regular cada figura impositiva otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos en la Constitución»⁶⁰⁴.

⁵⁹⁸ (El énfasis es añadido).

⁵⁹⁹ STC 27/1981, cit.

⁶⁰⁰ STC 37/1987, cit.

⁶⁰¹ Sala Segunda. Sentencia 150/1995, de 23 de octubre de 1995 (BOE núm. 284 de 28 de noviembre de 1995). Recurso de Amparo 1.688-1993. Vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva: incongruencia omisiva.

⁶⁰² Pleno. Sentencia 221/1992, cit.

⁶⁰³ STC 37/1987, cit.

⁶⁰⁴ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Los principios de la imposición...*, óp. cit. p. 615.

De acuerdo con MARTIN DELGADO la justicia del sistema tributario configura la propia operatividad del principio; al decir del texto constitucional, la contribución a los gastos conforme la capacidad económica ha de lograrse «mediante un sistema tributario justo», y esta justicia es la que hay que tener en cuenta a la hora de valorar las situaciones de titularidad de medios económicos frente a la tributación⁶⁰⁵.

De ahí que en *obiter dicta* el Tribunal Constitucional se cuida de advertir que esa «libertad de configuración del legislador y las dificultades que entraña su control *no equivalen a una libertad absoluta*. También en ese punto debe respetarse el orden constitucional, en especial los principios consagrados en el artículo 31.1 que fijan el límite que el legislador no puede rebasar»⁶⁰⁶.

En jurisprudencia reciente el Tribunal ha reiterado y fortalecido estos precedentes, señalando que el legislador dispone de un amplio margen de configuración a la hora de establecer un tributo, incluso con otras finalidades no propiamente recaudatorias; tal es el caso de la sentencia 62/2015⁶⁰⁷ en la que se señala que la libertad del legislador «debe obviamente ejercerse de conformidad con la Constitución, respetando [...] los principios de justicia tributaria a los que se refiere el art. 31.1 CE. Entre dichos principios ocupa una posición central el principio de capacidad económica».

A criterio del Tribunal el legislador —estatal o autonómico— no podrá establecer tributos sobre una materia que no refleje riqueza real o potencial, o lo que es lo mismo, sea inexpressiva de capacidad económica, exigiéndose por tanto siempre que se someta a tributación «una concreta manifestación de riqueza o de renta real, que no inexistente, virtual o ficticia»⁶⁰⁸.

Se colige de esta jurisprudencia, que no por el hecho de tener el legislador libertad para crear tributos, que toda fuente de capacidad económica deba ser objeto de gravamen, ni

⁶⁰⁵ Vid. MARTIN DELGADO J. M.: *óp. cit.*, p. 71.

⁶⁰⁶ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Los principios de la imposición...*, *óp. cit.* p. 616.

⁶⁰⁷ Sala Primera. Sentencia 62/2015, de 13 de abril de 2015 (BOE núm. 122 de 22 de mayo de 2015). Este argumento jurídico se fundamenta además en la STC 53/2014, F.J. 6, literal c), Pleno. Sentencia 53/2014, de 10 de abril de 2014 (BOE núm. 111 de 07 de mayo de 2014). Se refiere además a la STC 37/1987 cit. F.J. 13; y 194/2000, Pleno. SENTENCIA 194/2000, de 19 de julio de 2000 (BOE núm. 192 de 11 de agosto de 2000), F.J. 8.

⁶⁰⁸ La sentencia 62/2015 se remite al fallo de la Sala Primera. Sentencia 193/1994, de 20 de junio de 1994 (BOE núm. 177 de 26 de julio de 1994), F.J. 5; así como a las sentencias STC 221/1992, cit., F.J. 4; 193/2004, cit., F.J. 6 y 19/2012, Pleno. Sentencia 19/2012, de 15 de febrero de 2012 (BOE núm. 61 de 12 de marzo de 2012) F.J. 7.

que éste deba configurarse siempre de la misma manera, por tanto la libertad de legislador le permite tanto establecer tributos, como exoneraciones o beneficios tributarios.

Ahora bien, dado que su libertad no es absoluta, deberá para establecer conductas desgravarías «contar con la oportuna justificación, y siempre que ello no suponga el desconocimiento de los límites al ejercicio del poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el art. 31»⁶⁰⁹; incluso obteniendo como resultado «que algunas fuentes de capacidad económica, estando formalmente sujetas al impuesto, estén exentas de tributación».

En cuanto al régimen tributario ecuatoriano, si bien la configuración del deber de cooperar con el Estado y pagar los tributos establecidos en la ley, no enuncia a la capacidad contributiva expresamente, esto no implica que sea un régimen injusto desde su configuración constitucional; si bien es cierto, el artículo de la 300 Constitución de Ecuador alude como únicos criterios de justicia a los principios de equidad y progresividad, paralelamente el artículo 5 del COT establece el principio de igualdad como principio rector del régimen tributario; por lo que se entiende, es un mandato dirigido al legislador. Sin embargo, cabe preguntarse, si el constituyente ecuatoriano entiende aludida en la equidad a la igualdad; y si la progresividad puede considerarse como materialización de la capacidad contributiva; o si por el contrario la exclusión de estos principios tiene un trasfondo fiscal, que coincide con la formalización de la suficiencia recaudatoria como principio.

Los problemas del régimen tributario devienen no precisamente de la omisión en el texto constitucional de estos principios, sino de la forma en que el legislador entiende y aplica aquellos que sí forman parte del texto constitucional, de ello ya se han dado algunas muestras y se continuará haciéndolo a lo largo de este capítulo.

Por el momento la consecuencia más grave de la omisión en el texto constitucional de estos principios, es tanto la producción cuantitativa de jurisprudencia —no por carencia de recursos interpuestos, sino más bien por razones de admisibilidad—, como la vulnerabilidad en la argumentación de las resoluciones; a decir verdad, en materia tributaria pocos son los casos que han podido llegar a la Corte y en ningún caso se ha esgrimido un criterio jurídico sobre la capacidad contributiva o justicia impositiva; por lo que corresponde

⁶⁰⁹ Vid. La referencia a la sentencias 19/2012, cit., F.J. 3; 221/1992, cit., F.J. 4; 214/1994, F.J. 5; 46/2000, cit., F.J. 4; y, 7/2010, cit., F.J. 6.

a la doctrina local esgrimir conceptos y características generales de estos principios, en el marco del nuevo constitucionalismo en el Ecuador, de tal forma que los poderes públicos puedan acceder a referencias confiables, que guíen su accionar⁶¹⁰.

Con la intención de caracterizar la imposición justa respecto a los derechos del contribuyente, en el marco del constitucionalismo contemporáneo, a continuación se pretende volcar el estudio del principio de capacidad contributiva; en relación a técnicas, parámetros e indicadores de justicia impositiva, que se desprenden tanto del texto de la Constitución ecuatoriana, como de la doctrina internacional y de la jurisprudencia de un sistema jurídico tradicional, del cual nos hemos influenciado antes, como lo es el Español.

3.2.2.3. La irretroactividad como garantía de contribución justa

En una buena parte los intentos de la doctrina por delimitar el concepto de capacidad contributiva fallaron cuando se toparon con el tema de la irretroactividad de la norma tributaria, pues se ponía en duda si esta solo puede gravarse en tiempo presente, o si los hechos pasados pueden ser objeto de tributación sin que se entienda afectado el principio.

Durante mucho tiempo la doctrina se había limitado a la simple afirmación abstracta de la virtualidad del principio de capacidad contributiva, sin haber considerado supuestos fácticos correlativos a la legalidad y constitucionalidad de la ley fiscal, en razón del factor tiempo.

Ahora bien, para comprender el alcance de irretroactividad en materia tributaria, me parece apropiado remitirme a la doctrina general de la retroactividad, que fue recordada recientemente en la sentencia 49/2015⁶¹¹, F.J. 4, del Tribunal Constitucional de España, por la que señala que el principio de irretroactividad de las leyes consagrado en el art. 9.3 CE «no es un principio general sino que está referido exclusivamente a las leyes *ex post facto* sancionadoras o restrictivas de derechos individuales»⁶¹².

⁶¹⁰ En esa medida se espera que las referencias a la jurisprudencia española sirvan como guía para comprender el alcance del principio dentro de un ordenamiento jurídico garantista orientado tanto hacia la protección de los derechos de los contribuyentes como hacia los fines solitarios y la equitativa distribución de la carga impositiva.

⁶¹¹ Pleno. Sentencia 49/2015, de 5 de marzo de 2015 (BOE núm. 85 de 09 de abril de 2015).

⁶¹² La sentencia 49/2015, se remite a los fallos 27/1981, 6/1983, y 150/1990; así como a la STC 173/1996, F.J. 3. (El énfasis es añadido)

Fuera de estos dos ámbitos, nada impide constitucionalmente al legislador dotar a la ley del grado de retroactividad que considere oportuno, entre otras razones porque la interdicción absoluta de cualquier tipo de retroactividad conduciría a situaciones de congelación o petrificación del ordenamiento jurídico, lo que resulta inadmisibles⁶¹³ —ello, obviamente, sin perjuicio del debido respeto a otros principios consagrados en el art. 9.3 CE—⁶¹⁴.

Por lo tanto lo que el art. 9.3 CE prohíbe es «la incidencia de la nueva ley en los efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores, de suerte que la incidencia en los derechos, en cuanto a su proyección hacia el futuro, no pertenece al campo estricto de la irretroactividad»⁶¹⁵.

Así, ha reiterado el Tribunal que la eficacia y protección del derecho individual —que nazca de una relación pública o de una privada— «dependerá de su naturaleza y de su asunción más o menos plena por el sujeto, de su ingreso en el patrimonio del individuo, de manera que la irretroactividad sólo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto y no a los pendientes, futuros, condicionados y expectativas»⁶¹⁶; por lo tanto, sólo puede afirmarse que una norma es retroactiva, a los efectos del art. 9.3 CE, cuando incide sobre «relaciones consagradas» y afecta a «situaciones agotadas»⁶¹⁷.

Ahora bien, más allá de las consideraciones generales determinadas en la doctrina constitucional expuesta, en materia tributaria algunos autores afirman que la idea de legislación tributaria retroactiva puede ser radicalmente ilegítima, —aparte de otras consideraciones—, por contradecir el principio de capacidad contributiva. «Se sugería entonces que la imposición retroactiva prescindía de la capacidad contributiva al gravar unos hechos ya definitivamente concluidos y que, significando la capacidad contributiva aptitud

⁶¹³ Vid. Referencia en la sentencia a los fallos 108/1986, F.J. 17; y, 99/1987, F.J. 6.

⁶¹⁴ «La expresión «restricción de derechos individuales» del art. 9.3 CE ha de equipararse a la idea de sanción, por lo cual el límite de dicho artículo hay que considerar que se refiere a las limitaciones introducidas en el ámbito de los derechos fundamentales y de las libertades públicas (del título I de la Constitución) o en la esfera general de protección de la persona» Vid. SSTC 104/2000, de 13 de abril, F.J. 6; 131/2001, de 7 de junio, F.J. 5; 112/2006, de 5 de abril, F.J. 17; 89/2009, de 20 de abril, F.J. 4; 90/2009, de 20 de abril, F.J. 4, y 100/2012, de 8 de mayo, F.J. 10).

⁶¹⁵ Precedente sentado por el Pleno en Sentencia 42/1986, de 10 de abril de 1986 (BOE núm. 102 de 29 de abril de 1986), ratificado en la STC 49/2015 cit.

⁶¹⁶ SSTC 99/1987, de 11 de junio, F.J. 6 literal b) o 178/1989, de 2 de noviembre, F.J. 9.

⁶¹⁷ STC 112/2006, de 5 de abril, F.J. 17.

para cumplir la obligación tributaria, es dudoso que se satisfaga el principio si sólo se tiene en cuenta la idoneidad del presupuesto de hecho en sí y no la capacidad de dar cumplimiento a la obligación»⁶¹⁸.

Tres posiciones claras al respecto esgrimió la doctrina, mientras autores como ALLORIO⁶¹⁹ fueron en defensa de la irretroactividad como discrecionalidad técnica del legislador; MANZONI⁶²⁰, descompuso el juicio del legislador en una valoración de la capacidad contributiva manifestada por la situación pasada y la presunción de que tal capacidad se mantiene en el presente; y no podía faltar GIARDINA⁶²¹ quien adoptó una posición intermedia por la que se entiende que la ley retroactiva no es *eo ipso* inconstitucional, lo «normal» (*id quod plerumque accidit*) sea que la capacidad contributiva ínsita en el presupuesto de hecho del impuesto esté extinguida⁶²².

Con dichos intentos, esta noción de capacidad contributiva no permite concretar más el principio de irretroactividad, que otros principios como el de seguridad jurídica e igualdad. En forma general se puede afirmar que la irretroactividad de la norma tributaria es ilegítima y por ende inconstitucional pues vulnera el principio de capacidad contributiva; sin embargo habremos de remitirnos a la jurisprudencia para delimitar mejor la relación entre ambos principios.

Al respecto el Tribunal Constitucional de España ha señalado en un *obiter dictatum* de la sentencia 126/1987⁶²³ F.J. 10 que: «Basándose en un precepto constitucional análogo al español—su art. 53—, una parte de la doctrina italiana y la Corte Costituzionale en diversas sentencias han mantenido que una norma tributaria retroactiva resulta constitucionalmente ilegítima si vulnera el principio de capacidad contributiva». Y que tal vulneración «puede producirse si la ley establece como presupuesto un hecho o una situación pasada que no persisten en el momento de su entrada en vigor, o modifica, extendiendo sus efectos hacia el pasado, los elementos esenciales de un tributo existente en dicho momento, pues dicha

⁶¹⁸ Vid. PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis del principio...*, óp. cit., pp. 385.

⁶¹⁹ Vid. ALLORIO.: *Breve tritico sulla irrtroattività delle norme tributarie*, *Studi in onore di A.D. GIANNINI*, in Dir. prat. trib., 1957, pp. 29 y ss.

⁶²⁰ Vid. MANZONI I.: *Sul problema della costituzionalità delle leggi tributarie retroattive*, *Rivista di Diritto Finanze* I, 1963, pp. 532-539; y, *Il principio della capacità contributiva nell'ordiamiento costituzionale italian*, Turin, Giappichelli, 1965, pp. 162-170.

⁶²¹ Vid. GIARDINA: *Le basi teoriche...*, óp. cit., 445.

⁶²² La recopilación de la doctrina referenciada puede consultarse en PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis del principio...*, óp. cit., pp. 387.

⁶²³ STC 126/1987, cit.

capacidad ha de referirse no a la actual del contribuyente, sino a la que está ínsita en el presupuesto del tributo y, si ésta hubiera desaparecido o se hallase disminuida en el momento de entrar en vigor la norma en cuestión, se quebraría la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad contributiva»⁶²⁴.

Enlazando lo sostenido con el derecho a la seguridad jurídica en materia tributaria, al cual tradicionalmente se le identifica en la doctrina como principio formal, esta misma sentencia 126/1987 sienta un precedente importante al afirmar en el F.J. 11 que: «en cuanto al principio de seguridad jurídica también aducido, ha venido ciertamente configurándose, a partir de la sentencia núm. 26 del Tribunal Constitucional Federal alemán, de 19 de diciembre de 1961, una línea argumental que, partiendo de la idea del Estado de Derecho y de los principios que lo informan, considera que las normas tributarias retroactivas pueden estimarse constitucionalmente ilegítimas cuando atentan a tal principio y a la confianza de los ciudadanos».

Para el Tribunal español «...resulta relevante la distinción entre aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretenden anudar efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia Ley y las que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas». Reconociendo dos supuestos de retroactividad, una auténtica, y otra impropia.

En el primer supuesto *retroactividad auténtica*, «la prohibición de la retroactividad operaría plenamente y sólo exigencias cualificadas del bien común podrían imponerse excepcionalmente a tal principio»; en el segundo *retroactividad impropia*, «la licitud o ilicitud de la Disposición resultaría de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso teniendo en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico-tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso»⁶²⁵.

⁶²⁴ El Tribunal Constitucional se remite a los fallos Ss. 45/1964, 44/1966, 75/1969 y 54/1980 de la Corte Costituzionale.

⁶²⁵ El Tribunal Constitucional español una vez más se remite a precedentes jurisprudenciales de la Corte alemana en el siguiente sentido: «Es de destacar que esta ponderación ha llevado al Tribunal alemán, desde su Sentencia núm. 27, de 19 de diciembre de 1961, a considerar, en principio, constitucionalmente legítimas las normas fiscales retroactivas cuando la ley pretende tener aplicación en el período impositivo dentro del cual entra en vigor y que, por su parte, el Tribunal Supremo norteamericano ha declarado también la constitucionalidad de medidas fiscales retroactivas cuando la retroactividad alcanza a períodos cercanos al de la tramitación de la ley en cuestión, como es el caso de leyes fiscales cuyo objeto es gravar rentas o beneficios obtenidos durante el año en que se aprobó la ley o incluso durante el año de la sesión

Desde estos pronunciamientos resulta relevante distinguir entre la «retroactividad auténtica o de grado máximo», y la «retroactividad impropia o de grado medio»; en el primer supuesto, que se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia ley y ya consumadas, solo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica⁶²⁶.

En sede teórica se ha dicho que en el supuesto de la retroactividad de grado medio o impropia, que se produce cuando la ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aun no concluidas; la licitud o la ilicitud de la disposición dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso, que tenga en cuenta, de una parte la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa y otros factores similares⁶²⁷.

De la doctrina del Tribunal⁶²⁸ se deduce que la orientación al momento de juzgar si la retroactividad vulnera el principio la seguridad jurídica se ha tener en cuenta la

legislativa anterior a la de su aprobación (Decisiones de 11 de enero de 1937, 21 de noviembre de 1938 y 12 de enero de 1981 en los casos U. S. v. Hudson, Welch v. Henry et alii, y U. S. v. Darusmont). Bien es cierto que tanto uno como otro Tribunal tienen además en cuenta otras circunstancias específicas, como la importancia de las modificaciones introducidas, o el conocimiento por parte del contribuyente de la posibilidad de que se efectúen cambios en la legislación».

⁶²⁶ Esta categorización de la irretroactividad es recogida por RODRÍGUEZ BEREJO en *Los principios de la imposición...*, óp. cit., pp. 610.

⁶²⁷ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Los principios de la imposición...*, Ibíd.

⁶²⁸ Para revisar casos en los que el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre retroactividad ver las SSTC 197/1992 de 19 de noviembre de 1992 (BOE núm. 307 de 23 de diciembre de 1992) el Pleno en cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 37.2.3 de la Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984, el art. 22.2.3 del Real Decreto-ley 24/1982, de 29 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributario, y el art. 23.2.3 de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria; 173/1993 de 27 de mayo de 1993 (BOE núm. 147 de 21 de junio de 1993) Recurso de amparo 1.619-1990 Tutela judicial efectiva; 197/1992 de 19 de noviembre de 1992 (BOE núm. 307 de 23 de diciembre de 1992) el Pleno en Cuestión de inconstitucionalidad 1.982-1988, 1.096-1989 y 1.883-1989 (acumulados). En relación con el art. 37.2.3 de la Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984, el art. 22.2.3 del Real Decreto-ley 24/1982, de 29 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributario, y el art. 23.2.3 de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria y 173/1996 de 31 de octubre de 1996 (BOE núm. 291 de 03 de diciembre de 1996) El Pleno en Cuestión de inconstitucionalidad 3.563-1993, 3.564-1993, 3.565-1993 y 100-1994. En relación, las tres primeras, con el art. 38. Dos. 2, de la Ley 5/1990 de Medidas Urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, que creó un gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar para el año 1990, y con el apartado A) del núm. 2 del art. 3.4 del Real Decreto-ley 16/1977 por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, según la nueva redacción dada a dicho precepto por el art. 38. Dos. 1, de la citada ley 5/1990, y la cuarta en relación con el art. 38. Dos. 2, de la Ley 5/1990.

conurrencia de circunstancias que hicieren ceder este principio ante otros bienes o derecho constitucionalmente protegidos⁶²⁹; tales como los fines del tributo y la solidaridad de la contribución.

Tales circunstancias, son propiamente los fines de la política tributaria, que tienen como límite material, tanto los principios como los derechos derivados de la seguridad jurídica y la legalidad; incluso desde esa perspectiva, los objetivos que esa política proyecta, se configuran hacia lo venidero y se relacionan con la programación plurianual de los planes de desarrollo de los Estados, por lo que la capacidad contributiva manifestada en el presente, es la que siendo objeto de imposición, coadyuvará a la satisfacción de las metas fiscales propuestas, siendo inadmisibles una retroactividad de la ley fiscal, que pretenda alcanzar hechos económicos del pasado.

Conviene cerrar este tema haciendo alusión a la doctrina que ha construido el Tribunal Constitucional de España sobre temas de retroactividad tributaria, recordemos que se ha sostenido con vehemencia, que no hay un principio general que prohíba normas retroactivas en el ordenamiento español; partiendo de esta idea general, el Tribunal ha sostenido reiteradamente y así lo demuestra en la reciente sentencia 49/2015⁶³⁰, F.J. 4 que no existe tampoco una prohibición constitucional de legislación tributaria retroactiva.

Por esta sentencia y los precedentes en esta referidos, se afirma que «el límite expreso de la retroactividad *in peius* de las leyes que el art. 9.3 CE garantiza se circunscribe a las leyes *ex post facto* sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, entre las que no se incluyen las normas fiscales tributarias, ya que éstas «no tienen por objeto una restricción de derechos individuales, sino que responden y tienen un fundamento propio en la medida en que son directa y obligada consecuencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica impuesto a todos los ciudadanos por el art. 31.1 de la Norma fundamental»...»⁶³¹.

Sostiene el Tribunal que el legislador dispone así de un amplio margen de discrecionalidad política para establecer normas tributarias retroactivas entre otras

⁶²⁹ Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Los principios de la imposición...*, óp. cit., p. 612.

⁶³⁰ Pleno. Sentencia 49/2015, de 5 de marzo de 2015 (BOE núm. 85 de 09 de abril de 2015). Recurso de inconstitucionalidad 1114-2013.

⁶³¹ Doctrina construida a partir de los fallos 182/1997, F.J. 11, literal a), con referencia a las sentencias 126/1987, de 16 de julio F.J. 9 y 150/1990, de 4 de octubre, F.J. 8. (El énfasis es añadido)

consideraciones por la idea de que mantener la imposibilidad de toda retroactividad para las leyes fiscales podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal.

Como parte del argumento jurídico, se señala que no obstante, aunque las normas tributarias no se hallen limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecida en el art. 9.3 CE, cuando tal efecto retroactivo se produce puede entrar en colisión con otros principios consagrados en la Constitución, entre estos el de seguridad jurídica, recogido en el mismo precepto constitucional.

Este criterio jurisprudencial, me permite retomar momentáneamente mi tesis sobre la existencia de un derecho a la *legalidad* y la *seguridad jurídica* de los contribuyentes y fortalecerla, con la afirmación del Tribunal, en el sentido de que si bien la irretroactividad tributaria, no implica un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal, «sí protege, en cambio, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad»⁶³².

Reitera de esta forma el Tribunal que para determinar cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos, deben examinarse, por un lado, el grado de retroactividad de la norma cuestionada, y de otro, las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto, es decir, distinguirse entre la retroactividad auténtica o de grado máximo y la retroactividad impropia o de grado medio, sobre las cuales ya se ha disertado en este mismo apartado.

3.2.2.4. La relación entre el principio de capacidad económica y el principio de solidaridad

En el capítulo segundo se estudió al deber de contribuir como un deber solidario y con apoyo de la jurisprudencia y la doctrina se esbozaron criterios generales que se retoman en este apartado para demostrar la importancia del principio de solidaridad en la

⁶³² Vid. STC 49/2015 cit., F.J. 4 y SSTC 173/1996, 150/1990, F.J. 8; F.J. 3; 126/1987, F.J. 9.;182/1997, F.J. 11 literal c); y 150/1990, F.J.8.

configuración jurídica de la contribución justa en la medida de la capacidad económica, en calidad de derecho subjetivo.

Inicio esta parte de la tesis haciendo referencia a FERNÁNDEZ SALGADO quien sostiene: «ser solidario, en pocas palabras, es asumir como propio el interés de un tercero, identificarse con él, hacerse incluso cómplice de los intereses, desvelos e inquietudes de ese otro ser humano»⁶³³; por lo tanto, la solidaridad en el mundo jurídico tributario, tiene un evidente anclaje en el *ius naturalis*.

Superada la necesaria referencia al origen moral de la solidaridad, desde la órbita normativa, precisa transmitir la primera idea central de este acápite, misma que tiene que ver con su verdadera naturaleza; se trata pues, de un verdadero principio jurídico⁶³⁴, de naturaleza amplia, que puede materializarse en todos los ámbitos del Estado, en sus diversas formas de configuración, ya sea que se trate de un Estado social de Derecho, o de un Estado constitucional.

De acuerdo con HAYWARD, la concepción jurídica de una relación de solidaridad entre los miembros de una sociedad presenta su primera señal oficial en Francia en la sección cuarta, del capítulo 4º del Título III del Código Civil napoleónico, titulado: «Des obligations solidaires»⁶³⁵.

En esa línea de pensamiento Constituciones como la italiana —artículo 2— configuraron deberes jurídicos de los ciudadanos «doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale», fundamentados en el principio jurídico de la solidaridad; así también se considera principio vertebrador de la Constitución española de 1978⁶³⁶, aun cuando su delimitación conceptual, es compleja.

En un interesante trabajo de GARCÍA ROCA se afirma que la solidaridad se configura jurídicamente como un límite a las asimetrías y requiere de un comportamiento jurídico,

⁶³³ FERNÁNDEZ SALGADO F.: *La solidaridad como principio constitucional*, Teoría y Realidad Constitucional N°. 30, Madrid, UNED, 2012, p. 139.

⁶³⁴ “El término «solidaridad» encuentra su raíz en el étimo romano *solidarium*, que se enlaza con las expresiones *solidum*, *soldum*, y que significa «entero», «compacto», y de ahí la conocida figura jurídica de la *obligatio in solidum*, en la que cada uno de los codeudores asume la totalidad de la obligación contraída, y cada uno de los coacreedores dispone del derecho de exigir el cumplimiento de la obligación en su totalidad. Es claro que en el mundo del Derecho el concepto de «solidaridad» puede considerarse una herencia del Derecho romano recepcionada por el Código Civil napoleónico de 1804”. Ibid. p.141.

⁶³⁵ HAYWARD: “Solidarity: the Social History of an Idea in Nineteenth Century France”, en *International Review of Social History*, Vol. 4, No. 2, 1959, p. 270.

⁶³⁶ FERNÁNDEZ SEGADO F.: *La solidaridad como principio constitucional...*, óp. cit., p. 139.

consistente en hacer (acto o norma) o en un no hacer (omisión)⁶³⁷; si bien al autor se refiere a las asimetrías competenciales y estructurales de los Estados Autónomos, que propugnan el principio de «solidaridad interterritorial», la doctrina general del principio de la solidaridad que aquí se esboza, me permite trasladar esta lógica jurídica, a la del deber general de contribución.

En ese sentido, puedo afirmar que el principio de solidaridad se habría materializado en el ámbito tributario por primera vez, por la voluntad del constituyente en el «acto» jurídico de configuración mismo del deber de contribución en la Constitución; y que ésta se viene practicando progresivamente a través del desarrollo de la ley fiscal, en las «normas» que establecen las diversas obligaciones tributarias; ley sustantiva que debe mirar a la solidaridad como característica *sine qua non* del sistema tributario y los tributos que lo integran.

El principio de solidaridad es una de las premisas más importantes del Estado de Social y Democrático, donde el tributo no se explica únicamente por razones financieras del Estado, encuentra pues sentido no solo en la distribución equitativa de carga tributaria, como bien jurídico protegido de la relación tributaria, sino en la redistribución del ingreso público en la satisfacción de necesidades colectivas, como bien jurídico protegido en la relación del gasto.

La solidaridad, en el sistema tributario tiene su fundamento en los principios democráticos de una forma de organización política avanzada; que de acuerdo con GARCÍA NOVOA, en la figura de Estado Derecho es una versión más evolucionada del Estado Social; bajo esa premisa el tributo deja de ser una limitación, para convertirse en un fin, de manera que cualquier argumento *a fortiori* sirve para legitimar la inmisión fiscal en el patrimonio del ciudadano⁶³⁸ que encuentra un límite en la capacidad contributiva de los contribuyentes solidarios.

MARTÍN DELGADO nos recuerda que una cosa es el contenido de la capacidad económica y otra muy distinta su eficacia para ser elemento exclusivo de justicia tributaria. Lo que el principio consigue es que se excluya cualquier otro principio opuesto⁶³⁹; por ende

⁶³⁷ GARCÍA ROCA F. J.: *Asimetrías autonómicas y principio constitucional de solidaridad*, Revista Vasca de Administración Pública. Herri-Arduralaritzako Euskal Aldizkaria, Nº 47, 2, 1997, pp. 45-96. Del mismo autor se puede consultar: *La solidaridad autonómica, valor del ordenamiento*, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense Nº 70, 1983, pp. 251-272.

⁶³⁸ Vid. GARCÍA NOVOA C.: *La doctrina del principio de solidaridad...*, óp. cit., p. 19.

⁶³⁹ Vid. MARTÍN DELGADO J. M.: óp. cit., p. 69.

se entendería de lo ya expuesto excluida la retroactividad, y teóricamente la suficiencia recaudatoria —este último principio, en calidad de hipótesis sujeta a comprobación—, entre otros; pero debemos preguntarnos ¿qué sucede con los fines extrafiscales y por ende con la solidaridad?, ¿se entiende afectada la capacidad contributiva por los fines solidarios y/o extrafiscales del tributo?

Autores como ESCRIBANO deducen de la doctrina del Tribunal Constitucional⁶⁴⁰ que se ha configurado un deber de contribuir *como manifestación del principio de solidaridad* que subyace en los valores fundamentales del ordenamiento constitucional, deber cuya realización resulta especialmente apremiante y que justifica la derivación de exigencias, incluso a otros titulares no directamente relacionados: un genérico deber de colaboración con la Administración⁶⁴¹, como ya habíamos manifestado anteriormente.

MARTÍNEZ LAGO sostiene que una consecuencia notable que la *cualificación solidaria* de la capacidad económica supone, es la posibilidad de considerar a dicha regla como criterio válido para la comprensión del fenómeno jurídico-financiero en su integridad, lo cual supone entender al principio de capacidad económica como un parámetro de justicia financiera⁶⁴².

Es decir que la capacidad contributiva está instituida con bases en el principio de solidaridad, como norma general, de acuerdo con ESCRIBANO este es un valor de especialísima protección, ya que el eventual incumpliendo redundaría en una vulneración del ordenamiento y en perjuicio específico *erga omnes*, deber con un destinatario dual y que vincula también a los poderes públicos que son los garantes de la justicia en el sistema⁶⁴³.

Con la cualificación de la capacidad económica el problema de los fines extrafiscales de la imposición se presenta de manera tendencialmente diferente a los planteamientos que niegan la legitimidad de las actuaciones extrafiscales de las normas tributarias⁶⁴⁴.

LASARTE ÁLVAREZ acertadamente afirma que en la actualidad el sistema tributario no puede desvincularse de la situación económica, ni renunciar a sus posibilidades de intervención en la misma, dadas las responsabilidades constitucionales de los poderes

⁶⁴⁰ Vid. En el mismo sentido GARCÍA NOVOA C.: *La doctrina del principio de solidaridad*. Revisar además la sentencia 76/1990, cit. F.J. 3.

⁶⁴¹ Vid. ESCRIBANO F.: *Actual configuración del Derecho financiero...*, óp. cit., p. 44.

⁶⁴² Vid. MARTÍNEZ LAGO M. A.: óp. cit., p. 431.

⁶⁴³ Vid. ESCRIBANO F.: *Actual configuración del Derecho financiero...*, óp. cit., pp. 43-444.

⁶⁴⁴ Vid. MARTÍNEZ LAGO M. A.: óp. cit., p. 427.

públicos en materia económica y la posible eficacia del tributo, junto a los demás instrumentos habituales en los países que no poseen una planificación coactiva de la economía⁶⁴⁵.

Ahora bien, «la capacidad económica en clave solidaria supone una consecuencia fundamental en orden a la riqueza individual imponible como es el que ésta no puede considerarse de forma autónoma o separada de las exigencias colectivas»⁶⁴⁶.

GARCÍA NOVOA⁶⁴⁷ manifiesta que existe una tendencia a desplazar el foco de la legitimación legislativa para regular los deberes al principio de solidaridad, y que ha sido especialmente significativa respecto al denominado deber de contribuir como ESCRIBANO⁶⁴⁸ bien había señalado.

A juicio del autor, es un gran error situar el fundamento de los deberes en la solidaridad, olvidando que es la constitucionalización del deber y no la solidaridad lo que justifica la intervención del legislador en las áreas en que las normas fundamentales definen un deber. Y, en el caso concreto del deber de contribuir, el destino de la norma constitucional no es sólo el legislador. Pues tal como lo ha señalado el propio Tribunal Constitucional español⁶⁴⁹, la inclusión en la norma fundamental del deber de contribuir supone la consagración de un verdadero mandato jurídico vinculante, tanto para los poderes públicos como para los ciudadanos, en cuanto sujetos de ese deber constitucional⁶⁵⁰.

El deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es más que el deber de sujeción a las leyes y al ordenamiento⁶⁵¹; cuando el mismo se configura, concurren con este, ciertas limitaciones que tienen su base en la idea de capacidad contributiva; pero que tienen como fundamento una responsabilidad civil de orden solidario. Por tanto, el deber de contribuir no deriva de la solidaridad que es sólo un aspecto del modelo de Estado, que adoptan las normas fundamentales, sino de la constitucionalización de un

⁶⁴⁵ Vid. LASARTE ÁLVAREZ F. J.: *Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio*, Revista Española de Derecho Financiero N° 37, Civitas, 1987, pp. 10-13. Ver supra nota 160.

⁶⁴⁶ MARTÍNEZ LAGO M. A.: óp. cit., p. 428.

⁶⁴⁷ GARCÍA NOVOA C.: *La doctrina del principio de solidaridad...*, óp. cit., p. 14.

⁶⁴⁸ Vid. ESCRIBANO F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir...*, óp. cit., p. 327. (1era ed. 1998)

⁶⁴⁹ En ese sentido la sentencia 6/1983 cit.

⁶⁵⁰ GARCÍA NOVOA C.: *La doctrina del principio de solidaridad...*, óp. cit., pp. 14-15.

⁶⁵¹ GARCÍA AÑOVEROS J.: *Una nueva Ley general tributaria. Problemas constitucionales*. Revista Española de Derecho Tributario, N° 90. 1996, p. 220.

deber⁶⁵²; que siendo solidario, existe en la medida en que se formaliza a través de la norma fundamental.

Este planteamiento nos reconducía a considerar al principio de capacidad contributiva como criterio superior de justicia, de ahí que, se comience a fundamentar como dice el autor la necesidad de un sistema tributario y la propia existencia del tributo en la solidaridad. Así, se procedería a establecer una relación entre la capacidad contributiva y la solidaridad, erigiendo a la solidaridad como fin de la cualificación funcional del deber de contribuir⁶⁵³.

Para autores como MOSCHETTI el precepto solidaridad se define como «cooperación altruista para fines de interés colectivo», es decir que el deber de concurrir a los gastos públicos se encuentra entre los ineludibles deberes de solidaridad aludidos por la norma fundamental. Por lo que afirma: la «contribución a los gastos públicos no es todo ingreso público, sino sólo aquel ingreso que pueda calificarse como cumplimiento de un deber solidario», están por tanto excluidos los ingresos públicos que denoten una ratio incompatible con el vínculo de solidaridad⁶⁵⁴.

Así cobra sentido la denominación aportada por GALLO a la «capacidad económica solidaria», para quien la solidaridad vendría a ser uno de los elementos más importantes de la capacidad contributiva⁶⁵⁵; pues se estima que el ciudadano al tiempo de ser beneficiario de los servicios públicos, es también responsable de su financiamiento.

Para autores como GARCÍA FRÍAS no es difícil, sino todo lo contrario, considerar al principio de solidaridad como fundamento del sistema tributario y expresión de justicia general en un sector concreto del ordenamiento, como es el ordenamiento tributario⁶⁵⁶; afirmación que dogmáticamente, podría ser rebatida, mas, que viene a ser revitalizada por la vigencia de ordenamientos jurídicos como el de Ecuador y Bolivia cuyo fundamento del régimen de desarrollo y del sistema económico, sienta sus bases fundamentales en el principio general de solidaridad.

⁶⁵² GARCÍA NOVOA C.: La doctrina del principio de solidaridad..., óp. cit., p. 15.

⁶⁵³ Ibíd. p. 17.

⁶⁵⁴ Cfr. MOSCHETTI F.: *Il principio della capacita contributiva*, Padua, Cedam, 1973. Cita tomada de la 1era edición en castellano: *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, pp. 278-280, 117 y 138.

⁶⁵⁵ Vid. GALLO F.: *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia nella tasazione*, Bolonia, Il Mulino, Saggi, 2008. p. 105.

⁶⁵⁶ Vid. GARCÍA FRÍAS A.: “La obtención de información tributaria y el derecho a la intimidad”, en *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI*, t. II, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, p. 1480.

En ese sentido, la solidaridad pasa a ser una expresión material de la nueva fórmula jurídica del Estado Social que fundamenta la función redistributiva del mismo y al mismo tiempo constituye fundamento, tanto del sistema impositivo como de las distintas figuras tributarias⁶⁵⁷.

Sobre la concreción de este principio GARCÍA NOVOA afirma que tendría una eficacia relativa en tanto sólo podría concretarse a través de la constitucionalización del deber de contribuir y éste en todas las Constituciones, se hace sobre las bases de los principios de capacidad económica, igualdad y no confiscatoriedad. Además, solo podrían referirse a ciertos tributos como los impuestos, pues quedarán fuera las formas tributarias basadas no en la contribución, sino en la retribución⁶⁵⁸.

Conviene entonces retomar la clasificación de los tributos desarrollada por ATALIBA⁶⁵⁹, para contrastar la tesis de GARCÍA NOVOA en el sentido de que, los impuestos, por su naturaleza no contraprestacional se destinan a fines superiores del sistema económico, objetivos propios de la política fiscal, dentro de los cuales se incluye la redistribución con fines solidarios de la renta del Estado; mientras que las tasas y contribuciones, por su naturaleza pretacional se entienden aludidas a actividad directa del Estado, no necesariamente solidaria.

Incluso dentro de los impuestos, y aunque suele repetirse la frase típica de que la progresividad se predica del sistema y no de las diferentes figuras impositivas aislada, solo podríamos admitir que, los impuestos progresivos como verdaderamente acordes con las exigencias del deber de solidaridad, e incluso, solo los impuestos progresivos directos basados en la renta personal⁶⁶⁰.

Esta posición resulta a mi criterio una limitación en sí misma a la delimitación conceptual del principio y por ende alejada de su concepción original en el Estado Social, al

⁶⁵⁷ En sentido similar se pronuncia GARCÍA NOVOA C.: *La doctrina del principio de solidaridad...*, óp. cit., p. 17.

⁶⁵⁸ En este punto el autor se refiere a los principios de beneficio de provocación de costes, que son los que prevalecen en tributos de ordenación como tasas y contribuciones de mejoras.

⁶⁵⁹ Vid. ATALIBA G.: óp. cit. A criterio personal, se afirma que si bien se estaría omitiendo a los tributos de ordenación como tasas y contribuciones, pues encontrar indicios de verdadera capacidad contributiva en estos tributos es efectivamente difícil, esto no significa que la dirección presupuestaria de estos ingresos no esté precisamente relacionada con la mejora de las condiciones de vida y la prestación efectiva de servicios, que básicamente son las premisas del bien común, y más en concreto con las del buen vivir del ordenamiento jurídico ecuatoriano, por lo que tal exclusión habría de analizarse en cada tributo, dentro de un contexto prefijado.

⁶⁶⁰ Vid. GARCÍA NOVOA C.: *La doctrina del principio de solidaridad...*, óp. cit., p. 20.

menos dentro de los nuevos esquemas constitucionales latinoamericanos, cuyo objetivo es disminuir las diferencias entre ciudadanos de diversa capacidad económica, partiendo de la contribución al gasto público, para garantizar el acceso a bienes y servicios públicos socialmente aceptables para todos.

Cabe sin embargo advertir una preocupación compartida por el mismo autor, al afirmar que existe riesgo de que se pretenda aislar a la solidaridad como un principio independiente, junto con el autor creemos que este riesgo se ha puesto de manifiesto con los llamados impuestos o tributos excepcionales⁶⁶¹ que pretenden basar en la solidaridad la configuración de figuras impositivas heterodoxas.

En ese sentido MOSCHETTI sostiene que la redistribución exigida por el deber de solidaridad no apunta simplemente a asegurar a todos, el mínimo de existencia, sino a algo más: a disminuir las distancias entre la distribución de las rentas y patrimonios⁶⁶²; argumento que va más allá de la justicia tributaria, y alcanza a la justicia financiera.

El afirmar que solo los impuestos directos y progresivos permiten cumplir con el principio de solidaridad en la tributación, implica una innecesaria omisión a los tributos extrafiscales que de acuerdo con la doctrina de la capacidad contributiva más contemporánea no atenta contra los principios de la tributación justa.

3.2.2.5. Capacidad contributiva y extrafiscalidad de los tributos

De acuerdo con PALAO TABOADA la utilización del impuesto con fines extrafiscales, —cuyos fundamentos en la teoría económica son bien conocidos—, es un hecho tan frecuente y de tanta importancia en los Estados modernos que las diferentes doctrinas no han podido dejar de enfrenarse con el problema que este fenómeno plantea: cuando se establece un tributo o se concede una exención por razones extrañas a la fiscal o recaudatoria

⁶⁶¹ GARCÍA NOVOA C.: *La doctrina del principio de solidaridad...*, óp. cit., p. 20. Un ejemplo tangible de este tipo de impuestos, es la contribución del 0,5% en todo tipo de créditos, sobreiros y consumos diferidos de las *tarjetas de crédito* destinado a *financiar la atención integral del cáncer* en el Ecuador, vigente desde 28 de octubre de 2014.

⁶⁶² Vid. MOSCHETTI F.: *Il principio della capacita contributiva*, Padua, Cedam, 1973. Cita tomada de la 1era edición en castellano: *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, IEF, 1980, pp. 278-280.

es obvio que, al menos se prescinde de la capacidad económica como criterio de imposición, cuando no se actúa decididamente en contra de ella⁶⁶³.

Para encontrar una respuesta al dilema planteado sobre la extrafiscalidad y la naturaleza solidaria de las diversas categorías tributarias, conviene retornar la noción contemporánea de capacidad contributiva absoluta y relativa; pues se entiende que la solidaridad aplica cuando el contribuyente es efectivamente apto, es decir no solo cuando se evidencian indicios de capacidad absoluta, sino cuando los diversos hechos económicos revelan que aptitudes concretas, pues se entiende que primero ha de satisfacer sus necesidades básicas, antes de poder coadyuvar con las necesidades de los demás ciudadanos.

En palabras de RODRÍGUEZ BEREJO, si bien el principio de capacidad económica no tiene igual relevancia en todas las instituciones tributarias y no juega en la misma intensidad en todas sus categorías, no obstante, el enjuiciamiento constitucional debe partir de la indagación de la verdadera naturaleza fiscal del tributo y no de la mera denominación que el legislador le asigne⁶⁶⁴.

Ardua fue la discusión incurrida en voluntad de la doctrina por delimitar conceptualmente del principio de capacidad contributiva frente a los tributos extrafiscales⁶⁶⁵, sin que se hubiese llegado a una conclusión convincente que excluya a tributos con tales fines de la esfera de la contribución justa, a la presente fecha no podría afirmarse que aquellos sean contrarios al principio, o que a pretexto de la solidaridad puedan incurrir en vulneración del mismo.

Eso sí, dependerá del desarrollo normativo que dé el legislador a determinados tributos, el papel que la solidaridad juegue en el sistema fiscal, pues en algunos casos se pretende incentivar o desincentivar determinadas conductas golpeando precisamente la capacidad contributiva, siempre que no se incurra en confiscatoriedad, vulneraciones al derecho a la propiedad y libertades fundamentales, pues conferir función extrafiscal a los tributos forma parte de la libertad de configuración conferida al legislador, en razón de los lineamientos de la política fiscal del Estado.

⁶⁶³ Vid. PALAO TABOADA.: *Apogeo y crisis...*, óp. cit., pp. 393 y ss.

⁶⁶⁴ Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Los principios de la imposición...*, óp. cit., p. 617.

⁶⁶⁵ Vid. MANZONI.: óp. cit., pp. 92-104; LA ROSA: *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè, Milan, 1968, pp. 32-33, MOSCHETTI.: óp. cit., pp. 45 y ss.

Para algunos autores el conflicto entre el principio de capacidad económica y el de los fines extrafiscales deviene en cierto modo de la consideración de aquel como criterio exclusivo de justicia fiscal, por lo que desde la interpretación que venimos haciendo de su significado constitucional cabrá delimitar si tal colisión subsiste cuando entendemos a la capacidad económica como la base común de los principios que informan el sistema tributario justo, y en qué casos se produce⁶⁶⁶.

De hecho el principio de capacidad económica no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo contenido en consideraciones extrafiscales⁶⁶⁷ y en ese sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional de España.

En la sentencia 37/1987⁶⁶⁸ en recurso de inconstitucionalidad sobre la creación de un impuesto sobre tierras infrautilizadas señaló en el F.J. 13 que: «Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (señaladamente, arts. 40.1 y 130.1), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados».

El artículo 40.1 de la Constitución de España sobre la redistribución de la renta establece: «Los poderes públicos *promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa*, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial, realizarán una política orientada al pleno empleo»; mientras que el artículo 131.1 sobre el desarrollo del sector económico dispone: «Los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular, de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía, *a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles*»⁶⁶⁹; evidentemente una política redistributiva cuyos fines solidarios son una derivación directa al modelo de Estado social y democrático de Derecho.

⁶⁶⁶ MARTÍNEZ LAGO M. A.: óp. cit., p. 428. Al respecto ver Vid. CASADO OLLERO G.: *El principio de capacidad y el control de constitucionalidad de la legislación fiscal. El contenido constitucional de la capacidad económica, II*.

⁶⁶⁷ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Los principios de la imposición...*, óp. cit., p. 617.

⁶⁶⁸ STC 37/1987, cit.

⁶⁶⁹ (El énfasis es añadido).

En cuanto a la Constitución de Ecuador, el modelo de Estado constitucional de derechos y de justicia propugna el principio de solidaridad como fundamento de toda la política pública y garantiza derechos económicos y sociales en el marco del cumplimiento del principio de solidaridad, así el artículo 66 sobre que contiene los derechos de libertad garantiza el derecho al trabajo en los siguientes términos: «Se reconoce y garantiza a la personas: 15. El derecho a desarrollar actividades económicas, en forma individual o colectiva, *conforme a los principios de solidaridad*, responsabilidad social y ambiental»; el artículo 83 declara que: «Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: 9. Practicar la justicia y la *solidaridad en el ejercicio de sus derechos* y en el disfrute de bienes y servicios; y, 15. Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley»⁶⁷⁰.

El principio de solidaridad se erige con fuerza no solo en la declaración de derechos y responsabilidades en la parte dogmática de la Constitución ecuatoriana; se establece como lineamiento de las políticas públicas al tenor del artículo 85 en la siguiente forma: «La formulación, ejecución, evaluación y control de las políticas públicas y servicios públicos que garanticen los derechos reconocidos por la Constitución, se regularán de acuerdo con las siguientes disposiciones: 1. Las políticas públicas y la prestación de bienes y servicios públicos se orientarán a hacer efectivos el buen vivir y todos los derechos, y se formularán a partir del principio de solidaridad»⁶⁷¹.

Ello sumado al hecho ya referenciado previamente sobre el sistema económico social y solidario consagrado en el artículo 283 que reconoce al ser humano como sujeto y fin, que propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado en armonía

⁶⁷⁰ Ibíd.

⁶⁷¹ La reiterada enunciación del principio de solidaridad lo convierte en uno de los principios más importantes del Régimen de Desarrollo y su inclusión en el texto constitucional persigue la consecución de los fines previstos para el buen vivir. De acuerdo con el artículo 340 se ha creado un *régimen de inclusión y equidad social* que está «articulado y coordinado de sistemas, instituciones, políticas, normas, programas y servicios que aseguran el ejercicio, garantía y exigibilidad de los derechos reconocidos en la Constitución y el cumplimiento de los objetivos del régimen de desarrollo. El sistema se articulará al Plan Nacional de Desarrollo y al sistema nacional descentralizado de planificación participativa; se guiará por los principios de universalidad, *igualdad, equidad, progresividad*, interculturalidad, *solidaridad y no discriminación*; y funcionará bajo los criterios de calidad, eficiencia, eficacia, transparencia, responsabilidad y participación. El sistema se compone de los ámbitos de la educación, salud, seguridad social, gestión de riesgos, cultura física y deporte, hábitat y vivienda, cultura, comunicación e información, disfrute del tiempo libre, ciencia y tecnología, población, seguridad humana y transporte». (El énfasis es añadido).

con la naturaleza; y tiene por objetivo garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el buen vivir; denota esa característica en extremo garantista de la norma fundamental de Ecuador, cuyo régimen tributario tiene por política de acuerdo con el artículo 300 promover la redistribución y estimular el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

No se diferencian considerablemente la Constitución española y su Ley General Tributaria, respecto a los matices solidarios que componen la Constitución ecuatoriana; evidentemente más allá de la enunciación de los modelos estatales, tanto Ecuador como España son Estados sociales y por ende el principio de solidaridad es fundamental para la política financiera de ambos Estados; en ese sentido, ni los fines extrafiscales ni la función redistributiva tanto en el sistema tributario español, como en el régimen tributario ecuatoriano, son un impedimento para configurar el deber de contribuir en la medida de la capacidad contributiva.

En lo que se diferencian los Estados, es en la interpretación y por ende materialización del concepto «solidaridad» pues mientras en España se configura el deber de contribuir por mandato jurídico, y este tiene notas distintivas de solidaridad en razón de los fines extrafiscales de los tributos, no se le atribuye a este principio la causa para la existencia de los tributos; mientras que en Ecuador, por su configuración en el sentido de «cooperación» con los objetivos del buen vivir, parecería ser que se encuentra en la solidaridad la causa de los tributos.

La ya referida sentencia 37/1987 del Tribunal Constitucional de España expresamente lo ha puesto de manifiesto en el F.J. 3 al señalar: «Por otra parte, dicha función (la extrafiscal de los tributos) está expresamente enunciada en el art. 4 de la vigente Ley General Tributaria, según el cual ›los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumentos de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional›...».

El Tribunal sostiene que: «A ello no se opone tampoco el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en

cuenta consideraciones extrafiscales»⁶⁷². Esta doctrina fue reiterada en la sentencia 186/1993⁶⁷³ en la que se desestimó el recurso presentado para declarar inconstitucional una exacción considerada con fines no fiscales.

Si bien en la sentencia 62/2015⁶⁷⁴ el Tribunal Constitucional insistió enfáticamente que legislador dispone de un amplio margen de configuración a la hora de establecer un tributo con otras finalidades no propiamente recaudatorias siempre que lo haga respetando los principios de justicia tributaria, particularmente el de capacidad contributiva; fue con ocasión de la sentencia 53/2014⁶⁷⁵ en la que señaló que «considerando que tienen tal finalidad aquéllos que persigan, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, todo ello sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio, aunque sea secundario, lo que es consustancial al propio concepto de tributo, que no es otro que aquel cuya finalidad es contribuir «al sostenimiento de los gastos públicos»...».

En ese sentido, recuerda el Tribunal que no caben en el sistema español, tributos que no recaigan sobre alguna fuente de capacidad económica, pues «el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE impide que el legislador establezca tributos —sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o

⁶⁷² (El texto entre paréntesis es añadido por mí).

⁶⁷³ Pleno. Sentencia 186/1993, de 7 de junio de 1993 (BOE núm. 159 de 05 de julio de 1993). Recurso de inconstitucionalidad 887-1986. Promovido por 51 Senadores contra determinados artículos de la Ley de la Asamblea de Extremadura 1/1986, de 2 de mayo, sobre la Dehesa de Extremadura. F.J. 4 «Por último, se impugnan los arts. 21 a 29 relativos al llamado «Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento». La regulación de este impuesto viene a coincidir en sus elementos caracterizadores con la del «Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas» establecido por la Ley andaluza de Reforma Agraria y los motivos de inconstitucionalidad ahora alegados son también coincidentes con los que fundaran el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra el establecimiento del impuesto andaluz. Una vez más, por tanto, la doctrina de la STC 37/1987, fundamentos jurídicos 12 a 14, es reproducible en su integridad para la resolución de la impugnación efectuada. a) De este modo, en lo que atañe a la naturaleza jurídica de la figura tributaria que la Ley extremeña establece con la denominación de "Impuesto de dehesas calificadas en deficiente aprovechamiento", es indiscutible, de acuerdo con las consideraciones expuestas en el fundamento jurídico 13 de la STC 37/1987, que constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal y a que, ya más en particular, las Comunidades Autónomas puedan establecer impuestos con ese carácter, si bien ello haya de realizarse dentro del marco de competencias asumidas y respetando las exigencias y principios derivados directamente de la C.E. (art. 31), de la Ley Orgánica que regula el ejercicio de sus competencias financieras (art. 157.3 C.E.) y de los respectivos Estatutos de Autonomía».

⁶⁷⁴ STC 62/2015, cit.

⁶⁷⁵ Pleno. Sentencia 53/2014, de 10 de abril de 2014 (BOE núm. 111 de 07 de mayo de 2014).

personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal—⁶⁷⁶ cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, por tanto, inexpresivas de capacidad económica»⁶⁷⁷.

Reitera el Tribunal que de la misma manera que los tributos propiamente recaudatorios, pueden perseguir y de hecho persiguen en la práctica otras finalidades extrafiscales⁶⁷⁸, difícilmente habrá impuestos extrafiscales químicamente puros, pues en todo caso la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica⁶⁷⁹, de manera que necesariamente debe tomar en consideración, en su estructura, indicadores de dicha capacidad⁶⁸⁰.

En este punto cabe remitirse a la sentencia 60/2013⁶⁸¹ por la que el Tribunal afirmó que lo determinante para poder identificar la tipología del tributo y, concretamente, uno con fines específicos o extrafiscales, *no es el anuncio de dicha finalidad en el preámbulo de las normas tributarias*, sino que es preciso siempre un examen de su estructura del hecho imponible y también los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible, y el resto de elementos de cuantificación.

Se colige entonces del contenido de toda esta jurisprudencia que es inherente al concepto constitucional de tributo, una exigencia por la que en cada hecho imponible haya una fuente de capacidad económica, por tanto, que el mismo persiga siempre también una finalidad recaudatoria.

⁶⁷⁶ El Tribunal reitera en este punto la doctrina de las sentencias 37/1987, F.J. 13; y 194/2000, F.J. 8.

⁶⁷⁷ Vid. En ese sentido la 193/2004, de 4 de noviembre, F.J. 5.

⁶⁷⁸ STC 19/2012, de 15 de febrero, F.J. 3 a)

⁶⁷⁹ SSTC 37/1987, de 26 de marzo, F.J. 13; y, 221/1992, F.J. 4.

⁶⁸⁰ «En fin, en sistemas tributarios complejos, formados por distintas figuras tributarias, resulta evidente que todos los impuestos sin excepción producen otros efectos, además de la recaudación de ingresos, de manera que es preciso distinguir entre los fines y sus efectos, queridos o no, que la norma tributaria produce en la vida social y económica. En este sentido, lo que diferencia un impuesto fiscal de uno extrafiscal es que el primero tiene como principal objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, mientras que el segundo pretende, además, modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello, tal como se ha dicho en ya en la STC 289/2000 y que exige que la estructura del tributo arbitre instrumentos dirigidos a la consecución de la finalidad perseguida, gravando la capacidad económica “como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio ambiente (manifestación concreta del principio de ‘quien contamina paga’)” (STC 289/2000, F.J. 5)». STC 53/2014. cit.

⁶⁸¹ Pleno. Sentencia 60/2013, de 13 de marzo de 2013 (BOE núm. 86 de 10 de abril de 2013). F.J. 3.

Por otro lado había señalado ya, que arguyendo a la naturaleza extrafiscal de los tributos, los conocidos impuestos heterodoxos, de regulación o de ordenación, han sido utilizados por el legislador tributario para hacerles desempeñar funciones distintas a las de su naturaleza impositiva, tal es el caso de tributos con función materialmente punitiva, diseñados por ejemplo para luchar contra el fraude fiscal⁶⁸² o para sancionar conductas calificadas como «nocivas» o «no deseadas», como es el caso de los tributos «ambientales», que se fundamentan en el principio de «quien contamina paga», que equivocadamente se cree se relacionan con la capacidad de contribuir, en la medida en que la «capacidad de contaminar», evidencia una riqueza potencial, cumpliendo de esta forma una función además de recaudadora, una finalidad extrafiscal como instrumento de política ambiental.

Sobre este tema SOLER ROCH afirma que esta finalidad recaudatoria de los impuestos de ordenación ha pasado, en la actualidad de ser un objetivo oculto, a considerarse abiertamente como una ventaja adicional de este tipo de tributos. Afirma además que si bien puede llegarse a la conclusión de que los principios de «capacidad contributiva» y «capacidad de contaminar» no sería ajenos, si se parte de la idea de que «contaminar enriquece» y esta riqueza se manifiesta en las actividades de producción que generan contaminación, no comparte este razonamiento, porque no tiene en cuenta que los impuestos de ordenación incurren siempre en una doble imposición respecto de los impuestos de financiación que ya gravan la riqueza generada por la realización de las actividades industriales, y por ello mismo a la capacidad económica del productor o del consumidor de los bienes gravados por estos impuestos⁶⁸³.

⁶⁸² Un claro ejemplo en el Ecuador es la *Ley Orgánica de incentivos para el sector productivo y Prevención del Fraude Fiscal*, publicada en el Registro Oficial N° 405-S de lunes 29 de diciembre de 2014, que motivando una reforma fiscal en la necesidad de prevenir fraude fiscal, modificó sustancialmente el impuesto a la renta, particularmente en lo relativo al «impuesto único para las actividades del sector bananero». Al ser la producción bananera, la principal actividad agropecuaria de Ecuador, a través esta ley, se establecieron reglas de determinación diferenciadas para el cálculo del impuesto a pagar entre a) venta local de banano producido por el mismo sujeto pasivo; b) exportación de banano producido por el mismo sujeto pasivo; c) exportación de banano no producido por el mismo sujeto pasivo; y, c) exportación de banano por medio de asociaciones de micro, pequeños y medianos productores; todo ello con la intención de eliminar prácticas evasivas como triangulación de facturas o actividades con partes relacionadas tendientes a una menor imposición; todo ello sin considerar que las prácticas evasivas ya son objeto de control en otras normas, y lo que es más grave, estableciendo diferencias sustanciales entre la forma de determinar el impuesto de esta actividad productiva, que de otras de naturaleza similar.

⁶⁸³ Vid. SOLER ROCH M. T.: *La capacidad económica en los impuestos de ordenación*, Cuadernos de Energía N° 26, 2009, pp. 29-30.

Debo manifestar, que estoy completamente de acuerdo con este criterio, pues el fundamento del principio de capacidad contributiva, no debe soslayarse, por la búsqueda de riqueza gravable, ni los fines recaudatorios del sistema tributario, aun si de por medio están fines medioambientales, sobre todo si los impuestos de ordenación conducen a la doble imposición, pues las actividades productivas que contaminan ya son objeto de imposición a través de múltiples impuestos entre los más relevantes IVA, renta e impuestos por consumos especiales.

Sostengo que si bien las actividades contaminantes deben ser objeto de regulación por parte del Estado, existen vías tanto más honestas como eficientes para cumplir tales fines, como son la compra de derechos de contaminación o la determinación de sanciones administrativas y pago de multas, cuando la actividad productiva, ha tenido como resultado contaminación y la externalidad no ha sido remediada por el productor.

En cualquier caso, el legislador debería evitar, crear tributos que arguyendo a las finalidades extrafiscales de los tributos, terminen generando doble imposición y por tanto distorsionando los fines del sistema tributario justo.

En suma, con el reconocimiento del principio de capacidad contributiva, se pretende que el legislador imponga gravámenes a verdaderas y no potenciales manifestaciones de riqueza, sin exacerbar los límites de los principios de justificación tributaria, límites que concomitantemente trae consigo el propio deber de contribución al gasto público.

Ahora bien, aceptando tanto los fundamentos de la doctrina, como los argumentos de la jurisprudencia respectivamente señalados, por los que los tributos pueden tener tanto finalidades fiscales, como extrafiscales; se entiende que la solidaridad es un precepto material que sirve de base para la configuración de la contribución solidaria, desde los principios fundamentales del Estado Social, por lo que además de ser fuente de recursos públicos, es un instrumento de política pública; y precisamente por su correlación con los derechos y libertades fundamentales tutelados por el Estado, es al mismo tiempo un instituto jurídico objeto de protección material y formal.

Consideración que no ha sido pasada por alto en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional de España; pues el órgano jurisdiccional entiende que la contribución tributaria solidaria debe precautelarse y protegerse de fenómenos evasivos, en razón de que a través de aquella se precautelan intereses comunes; en tal sentido fenómenos como

prácticas elusivas no solo son actos ilícitos en contra del Estado, son además prácticas en contra de todos los ciudadanos que afectan bienes jurídicos protegidos y van en detrimento de derechos fundamentales cuyo acceso se garantiza a todos los ciudadanos con las respectivas erogaciones del gasto público social.

Cabe en este punto remitirse a la sentencia 214/1995 F.J. 5⁶⁸⁴ por la que el Tribunal Constitucional ratificó la libertad de configuración del legislador de los gastos deducibles en el impuesto sobre la renta, en la que respecto a precautelar la solidaridad de la contribución afirmó: «De otra parte, también puede tener presente la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, y habilitar a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados; pues la lucha contra el fraude fiscal es un objetivo y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos (STC 76/1990)».

Podría ser que la protección de la contribución solidaria, sea una de las motivaciones para la configuración del principio de la suficiencia recaudatoria en el régimen tributario ecuatoriano, pues además de la evidente política tributaria anti-evasiva, se evidencia una tendencia a potenciar la recaudación eficiente de tributos; este argumento se esgrime en este acápite, como breve anticipo al análisis que sigue a continuación.

De todo lo expuesto en este apartado sin perjuicio de las conclusiones que se esbozaran al finalizar el estudio, se puede extraer en primer lugar que el principio de solidaridad está directamente relacionado con el principio de capacidad contributiva; y en segundo lugar, que si bien no se alude a este como cierta doctrina lo hiciere, en una relación de género a especie; se alude más bien a la complementariedad entre principios y de acuerdo a los fines de cada tributo, la solidaridad puede tener una presencia mayor o menor.

3.2.2.6. El principio de capacidad económica y la suficiencia recaudatoria

Admitida que ha sido la constitucionalidad de los llamados fines extrafiscales, y superado el conflicto teórico con los fines fiscales, al haber logrado determinar el valor jurídico del principio de solidaridad, particularmente para la fundamentación de los fines redistributivos de los tributos, es preciso dar un paso más adelante en el estudio e indagar

⁶⁸⁴ STC 214/1994, cit.

sobre los límites recaudatorios, en el marco del sistema de valores que lleva implícito el sistema tributario justo.

Para tal efecto, me remito a MARTÍNEZ LAGO quien afirma que en sus primeras formulaciones, el concepto de capacidad económica sirvió al deseo, históricamente determinado, de fijar un límite al que someter el ejercicio del poder tributario, esta caracterización *garantista*, que responde a toda una tendencia histórica del Derecho financiero y tributario, se ha visto contrapesada por la posibilidades de actuación con fines redistributivos de la Hacienda Pública moderna⁶⁸⁵.

Asimismo MARTÍN DELGADO señala que la inicial presencia del principio de capacidad económica en las declaraciones constitucionales respondía a una importa garantizadora, con la finalidad de salvaguardar la economía y la libertad individual frente a los peligros que las mismas pudieran correr por una excesiva intervención del poder colectivo⁶⁸⁶; intervención exacerbada que a mi juicio podría tener lugar cuando encuentra justificación en la suficiencia recaudatoria del sistema.

Preocupa entonces que los textos constitucionales de esta década, particularmente el de Ecuador, no aludan expresamente ni a la *capacidad contributiva*, ni a la *no confiscatoriedad* como criterios de justicia impositiva, y constitucionalice un principio tributario de suficiencia recaudatoria, por ello vale la pena tomar la oportunidad de contrastar lo que se debe entender por suficiencia recaudadora dentro del marco de un sistema tributario justo que salvaguarde aquellos derechos y libertades que de alguna forma se intentaron proteger en otros textos constitucionales con alusión expresa a determinados principios materiales de justicia.

No es novedad que la Hacienda Pública aplique principios económicos como el de la suficiencia en el desarrollo de la actividad financiera del Estado; diversos estudios hacendísticos desarrollan la temática a la par del principio de equilibrio y estabilidad presupuestaria, multiplicación y aceleración del gasto público, neutralidad impositiva entre otros⁶⁸⁷. Lo que si sorprende es que sea considerado un principio de orden jurídico, pues su

⁶⁸⁵ Vid. MARTÍNEZ LAGO M. A.: óp. cit., p. 398.

⁶⁸⁶ Vid. MARTÍN DELGADO J. M.: óp. cit., p. 62.

⁶⁸⁷ Si bien no se entrará en detalles sobre la concepción económica del principio de suficiencia financiera, para comprender el origen del principio jurídico de suficiencia recaudatoria se recomienda revisar: Vid. BANACLOCHE PÉREZ J. M.: *Manual de Economía Financiera*, Teoría del Gastos Público, Editorial de Derecho financiero, Madrid, 1971; AHUMADA G.: *Tratado de Finanzas Públicas*, t. I y II, 4ta ed.,

contenido es evidentemente económico; y ello deviene de su expresa configuración bajo tal concepción en el artículo 300 Constitución de Ecuador como uno de los principios rectores del régimen tributario ecuatoriano.

En algunos estudios previos aludí precisamente a esta innovación constitucional para la intención de delimitar conceptualmente este precepto⁶⁸⁸; resultó evidente que los orígenes de este principio eran económicos, no jurídicos, pues la suficiencia financiera equivale a obtener suficientes ingresos públicos para satisfacer las erogaciones previstas para el gasto; así, se entiende que económicamente hay suficiencia recaudatoria desde el régimen fiscal, cuando la Administración tributaria ha logrado recabar ingresos tributarios suficientes para alcanzar el presupuesto previsto proporcionalmente al gasto público⁶⁸⁹; pues mientras que los ingresos públicos se prevén, los gastos públicos se planifican.

De acuerdo con SANDRO VALLEJO el principio de suficiencia recaudatoria, es tal vez el que resulta más novedoso en nuestro régimen constitucional tributario —refiriéndose al ecuatoriano—, y que es el más difícil de entender como parte del régimen tributario. Se podría afirmar que guarda relación más con una política fiscal en conjunto, al establecer como condición del mismo su vinculación presupuestaria a la ejecución del gasto público todo esto en el marco del ejercicio de la actividad financiera del Estado y de los objetivos que esta debe cumplir, por eso es necesaria su mención respecto de los criterios de responsabilidad fiscal y rendición de cuentas⁶⁹⁰.

Depalma, 1968; JARACH D.: *Finanzas Públicas, esbozo de una teoría general*, Capital Federal, Cangallo editorial, 1978; GRIZIOTTI B.: *Principios de ciencia de las Finanzas*, traducido por JARACH D., Buenos Aires, Depalma, 1959; BUCHANAN J. M.: *Hacienda Pública*, Cuarta Parte, Los Gastos Federales, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968; COSCIANI C.: *Principios de Ciencia de la Hacienda*, Efectos del gasto público, pp. 547-559, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1967. La política fiscal para la estabilidad monetaria, Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, 1968, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1970; y, DALTON H.: *Principios de Finanzas Públicas*, Parte Tercera, Gastos Públicos, Depalma, Buenos Aires, 1953.

⁶⁸⁸ Vid. DE LA GUERRA ZÚÑIGA E. M.: *El Régimen Tributario Ecuatoriano. Una aproximación desde la capacidad contributiva y suficiencia recaudatoria en la tributación interna*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones CEP, 2012, pp. 46-56, y, *El rol de los ingresos tributarios en las finanzas públicas ecuatorianas*, Quito, CEP/UASB-E, 2013, pp. 99-108.

⁶⁸⁹ Cfr. DE LA GUERRA ZÚÑIGA E. M.: *El Régimen Tributario Ecuatoriano...*, óp. cit., p. 47.

⁶⁹⁰ Cfr. VALLEJO S.: *Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador*, Quito, Boletín 11, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2009. p. 11. Cabe señalar que el autor afirma que han sido varias las referencias a este principio en la doctrina; sin embargo, no se tiene claro cuáles son las que habría estudiado en el marco jurídico; luego de una amplia revisión de estudios sobre sistemas tributarios en la materia concluyo que se estaría refiriendo a textos sobre la Ciencia de la Hacienda y al principio de suficiencia financiera, pues no se logró encontrar alusiones expresas a este principio en obras de Derecho Financiero o Tributario.

Por otro lado, la *suficiencia recaudatoria* en calidad de principio constitucional está lejos de alcanzar una delimitación conceptual óptima; se entiende que la premisa fundamental máxima del sistema tributario es la justicia impositiva, es decir que los principios tributarios en su sentido material se constituyen como límites a los poderes tributarios y garantía del derecho a contribuir en la medida de la capacidad económica; por ende para que el principio de suficiencia recaudatoria coadyuve al sistema tributario justo, debe estar orientado hacia la recaudación tributaria suficiente del ingreso tributario, pero equitativa en la distribución de la carga tributaria, para solventar el gasto público que también se rige por el principio de equidad.

Es evidente que la Administración tributaria a cargo deberá recaudar la mayor cantidad de tributos con eficacia y eficiencia administrativa, aplicando estos principios que había definido como de «administración»; consecuentemente el producto de la recaudación deberá ser suficiente para satisfacer tanto el gasto público como para cumplir las finalidades extrafiscales a las cuales ya se hizo alusión y que se ha afirmado no se contraponen a los principios de justicia tributaria.

Al respecto MATUS BENAVENTE afirma que el rendimiento fiscal del sistema impositivo debe ser capaz de cubrir la necesidad de ingresos del Estado, en un periodo financiero. Este principio corresponde a la idea de equilibrio anual de los presupuestos⁶⁹¹; de ahí que los principios presupuestarios tengan especial importancia en la planificación de los Estados.

La simple suficiencia recaudatoria como meta económica no basta para garantizar el cumplimiento de un principio jurídico tributario, pues estos se orientan hacia la justicia del sistema; se requiere además verificar la relación de los ingresos tributarios con el gasto público, pues las erogaciones tienen como límite económico la efectiva recaudación tributaria en el marco de los principios de capacidad contributiva, igualdad y no confiscatoriedad.

Los principios de legalidad, reserva de ley, eficiencia, simplicidad administrativa y transparencia se deben aplicar conexamente con los principios materiales de justicia tributaria, para así garantizar los derechos de los contribuyentes, quienes no pueden verse

⁶⁹¹ MATUS BENAVENTE M.: *Finanzas Públicas*, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1964. p. 206.

obligados únicamente para que el régimen alcance suficiencia recaudatoria, sino además para que su contribución se justa y cumpla con la función de la contribución solidaria.

El principio de legalidad consagrado en los artículos 31.2 de la Constitución de España y 301 Constitución de Ecuador, implica que solo el Estado puede crear, extinguir y modificar tributos a través de ley; es decir que por este principio junto con el de suficiencia recaudatoria el Estado queda facultado para buscar riqueza e imponer tributos en cumplimiento del principio de generalidad sin desbordar los límites de la capacidad contributiva. El principio de legalidad garantiza el derecho a que la recaudación suficiente sea legítima y no vulnere libertades de los contribuyentes. Se atribuye entonces al principio de legalidad un valor trascendental en la materialización de este principio de suficiencia recaudatoria.

Por otro lado; una administración eficaz y eficiente permite aplicar, gestionar y administrar apropiadamente la recaudación tributaria; la simplicidad administrativa es esencial para dotarle al sistema de agilidad y celeridad, no solo en los campos ya analizados sino también en la gestión de los reclamos y recursos administrativos; retomamos en este momento las ideas vertidas sobre las obligaciones específicas de los contribuyentes derivadas del deber de contribuir; es aquí precisamente donde estos principios correctamente aplicados amparan tanto la gestión de la Administración tributaria hacia la suficiencia recaudatoria, como los derechos de los contribuyentes.

El régimen tributario ecuatoriano puede alcanzar suficiencia recaudatoria por el mero hecho de recaudar una cantidad igual o superior al presupuesto previsto, pero el cumplimiento del principio como tal, en los términos referenciados de justicia impositiva, no es susceptible de aplicarse, a menos que no se cumpla simultáneamente las premisas antes descritas. La Administración debe ser capaz de entablar un vínculo jurídico impositivo que más allá del texto de la norma, genere un ambiente de confianza; es ahí donde entra el principio de transparencia⁶⁹². Los principios de capacidad contributiva, igualdad progresividad y no confiscatoriedad constituyen límites al poder tributario e inciden positivamente en el cumplimiento del principio de suficiencia recaudatoria en su esencia material.

⁶⁹² Cfr. DE LA GUERRA ZÚÑIGA E.: *El Régimen Tributario Ecuatoriano*..., óp. cit., p. 49.

SAINZ DE BUJANDA sostuvo que «contemplado el fenómeno financiero desde el ángulo tributario, su engarce con el sector del gasto y, por tanto, con el Presupuesto, donde aquél encuentra su fundamental apoyatura es indisoluble y complejo: la justicia tributaria sólo puede captarse dentro del marco más amplio de una Hacienda justa»⁶⁹³; décadas atrás, aun sin advertir si quiera la posible constitucionalización de la suficiencia recaudatoria en un texto constitucional en calidad de principio jurídico, el autor estaba describiendo la dinámica de la suficiencia recaudatoria tanto en el ingreso como en el gasto teniendo como eje la justicia no solo del sistema tributario, sino de toda la Hacienda.

Lo cierto es que voluntaria o involuntariamente la constitucionalización de este principio, lleva consigo una responsabilidad tanto del Estado como de los ciudadanos, el pago de tributos es un deber configurado en la Constitución que se relaciona directamente con los derechos del contribuyente; por lo dicho antes, afirmo que la suficiencia recaudatoria en calidad de principio no puede, mejor dicho «no debe» ser entendida como la discrecionalidad del Estado para imponer tributos a diestra y siniestra con el objeto de recaudar más; este principio implica recaudar más para gastar bien.

Se advierte entonces el peligro de que su incorporación al texto constitucional sea mal entendida, mal aprovechada y por ende mal aplicada por los legisladores, teniendo claro que se trata de un principio constitucional, este debe entenderse como un precepto jurídico más configurado para garantizar la justicia del régimen tributario; por ende, no es una justificación para incrementar la presión fiscal más allá de la capacidad contributiva e igualdad, es al igual que los demás principios tributario uno más de justicia impositiva.

Si bien la voluntad constituyente en España, no incluyó en el texto constitucional un principio que pueda asemejarse al de suficiencia recaudatoria contenido de la Constitución ecuatoriana; tanto la doctrina como la jurisprudencia española han esbozado algunos criterios que podrían ayudar a construir y delimitar este nuevo concepto tributario. No debemos olvidar que más allá de la alusión a unos y otros principios en cada Constitución, ambos Estados dependen en gran medida de los recursos tributarios, tanto para sostenimiento del gasto público, como para el cumplimiento de los fines de determinas políticas económicas. En ese sentido la suficiencia recaudatoria, también enunciada como eficiencia recaudatoria

⁶⁹³ SAINZ DE BUJANDA F.: Prólogo a la obra de BAYÓN MARINÉ L., *Aprobación y control de los gastos públicos*, Madrid, IEF, 1972, p. 21.

ha sido objeto de algunos comentarios aunque no directos, si relacionados al principio de capacidad contributiva y al límite del principio de no confiscatoriedad.

Son pocos los autores que se han referido a esta temática, y como no es de sorprender, lo han hecho con una visión hacendista, para sostener que en cierta doctrina del Tribunal Constitucional⁶⁹⁴ se configura el valor de la justicia como el fin del sistema tributario y parece que el bien jurídico protegido en el artículo 31.1 de la Constitución de España es garantizar la *financiación justa y eficiente de los gastos públicos*; lo cual, a su vez constituye al artículo 31.1 de la Constitución de España en un mandato dirigido al legislador, y no solo a los ciudadanos, mandato según el cual el principio de capacidad económica exige a los poderes públicos el buscar y gravar la riqueza allí donde se encuentre⁶⁹⁵.

A continuación me propongo analizar algunas sentencias del Tribunal Constitucional español para constatar tales alusiones y extraer lo más relevante para progresar en la delimitación conceptual de la suficiencia recaudatoria como principio jurídico.

Para comenzar cabe señalar que la controvertida sentencia 76/1990 —tan profusamente comentada hasta el momento—, de acuerdo con PÉREZ DE AYALA vincula las exigencias de justicia y eficacia recaudatoria del sistema tributario a los «intensos gastos públicos» que ha de cubrir el Estado Social de Derecho.

Para el autor «ninguna alusión se contiene, a este respecto, a la causa ética última que justifica tales exigencias recaudatorias, necesidad última que consiste en que los gastos públicos no sólo sean *intensos*, sino también y primariamente, *equitativos y eficientes*. Más aun, en esta sentencia parece latir la idea fundamental, que se concierte en varias afirmaciones explícitas, según el cual [...], la única finalidad *inmediata y cierta del tributo es el interés financiero del Estado*, que entra en conflicto con los intereses privados de los contribuyentes»⁶⁹⁶.

⁶⁹⁴ Vid. SSTC 27/1981, cit.; 150/1990, cit.; y, 221/1991 la Sala Segunda en sentencia de 25 de noviembre de 1991 (BOE núm. 312 de 30 de diciembre de 1991). Recurso de amparo 694-1989 Contra Sentencia del T.C.T. en suplicación de la dictada por la Magistratura de Trabajo núm. 1 de Gijón en autos sobre pensión de jubilación por Supuesta vulneración del principio de igualdad en la aplicación de la Ley.

⁶⁹⁵ Vid. PÉREZ DE AYALA J. L.: *Algunos problemas interpretativos...*, óp. cit. p. 20. Como ejemplos cita la sentencia 110/ 1984 y el auto del TC de 10 de mayo del 2005. (El énfasis es añadido).

⁶⁹⁶ Nota: el autor cita al fundamento jurídico 7; sin embargo cabe aclarar que es el fundamento jurídico 3 el que se remite a la configuración jurídica del deber de contribuir y el alcance del artículo 31.1 CE. Vid. PÉREZ DE AYALA J. L.: *Algunos problemas interpretativos...*, óp. cit. pp. 20-21. (El énfasis es del autor).

Considero este criterio un tanto forzado pues del contenido de la sentencia, efectivamente se desprende que, de la configuración constitucional del deber de contribuir en la medida de la capacidad económica se deriva «una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales»⁶⁹⁷; sin embargo, no se advierte en forma evidente intereses contrapuestos entre el Estado y los contribuyentes, por el contrario se insinúa que en el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 son indispensables algunas actividades de la Administración tributaria tales como la de inspección, y que es análoga al cumplimiento de los deberes de colaboración del contribuyente, de otro modo en términos de la propia sentencia se produciría «...una distribución injusta en la carga fiscal», pues «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar».

Aunque los criterios de este autor son sugestivos y apropiados para la impronta que se desea marcar al contenido de este acápite, resultaron asimismo insuficientes para sostener una teoría jurídica sobre la suficiencia recaudatoria como principio constitucional, pues su mayor argumento es económico y tiene como fundamento a la solidaridad; por lo que en la búsqueda de más argumentos jurídicos recurrí a la jurisprudencia española, encontrando pronunciamientos interesantes.

Particular interés despertó en mí, el contenido del F.J. 3 de la sentencia 110/1984⁶⁹⁸ en el que el Tribunal Constitucional al analizar el derecho a la intimidad económica de los contribuyentes expresó: «...parece inútil recordar que en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los *gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante*»⁶⁹⁹, con lo que se estaría ratificando el criterio de la sentencia 76/1990 al manifestar que sin accionar del Estado en el cumplimiento del deber incidiría en una inequitativa distribución de la carga tributaria; pero aceptando al mismo tiempo que la carga puede ser tanta, que resulte demasiado pesada.

⁶⁹⁷ Vid. sentencia 27/1981, cit., F.J. 7.

⁶⁹⁸ STC 110/1984, cit.

⁶⁹⁹ (El énfasis es añadido).

En el plano de un buen gobierno es necesario que los impuestos no sólo sean justos, sino eficaces como medios de obtención de ingresos públicos, ello obliga a elegir fórmulas o modalidades impositivas que sean suficientemente operativas y financieramente recaudadoras⁷⁰⁰; por tal razón, las Constituciones suelen disponer la priorización de la recaudación de impuestos directos, pues estos son los que reflejan verdadera capacidad contributiva, —y en esto la ecuatoriana es un ejemplo—; sin embargo, las necesidades apremiantes hacen que el régimen tributario, —en este caso por régimen me refiero a la ley fiscal— modifique y reformule los tributos indirectos, pues estos no suelen configurarse considerando la capacidad contributiva, son de recaudación inmediata, a tal punto en que se convierten en la primera fuente de recaudación tributaria, —en eso el régimen tributario también es un ejemplo—; y ello puede tener como causa, una errónea consideración de la suficiencia recaudatoria.

Durante la revisión de jurisprudencia española sobre estos tópicos, llamé mi especial atención el voto particular del magistrado PEDRO CRUZ VILLALÓN en la sentencia 182/1997⁷⁰¹ en el que manifestó: «El «deber de contribuir», desde una perspectiva constitucional, lo es «al sostenimiento de los gastos públicos», y con arreglo a una serie de principios básicos que no son ahora del caso. El legislador lo configura con arreglo a una combinación de elementos estructurales y coyunturales de los que, en línea de principio, ***debe resultar una situación de suficiencia, es decir, de correspondencia con los gastos generados por la comunidad política***, democráticamente asumidos a partir de la correspondiente previsión de gasto».

Si bien como señala en su voto particular el magistrado CRUZ VILLALÓN «la situación de necesidad, con repercusión para el deber constitucional de contribuir, se produce cuando se quiebra de modo relevante la mencionada relación de correspondencia básica», entonces la suficiencia del sistema, no alude exclusivamente a la niveles de recaudación efectiva, depende además de una correlación equitativa entre la satisfacción de las obligaciones pecuniarias derivadas del deber por parte de los ciudadanos y la satisfacción de la situación de necesidad general, de la cual es parte como miembro de un Estado.

⁷⁰⁰ Vid. PÉREZ DE AYALA J. L.: *Algunos problemas interpretativos...*, óp. cit., p. 39.

⁷⁰¹ Voto particular que formula el Magistrado don PEDRO CRUZ VILLALÓN a la sentencia 182/1997, cit.

Del criterio de SANDRO VALLEJO examinado previamente y los demás argumentos esgrimidos, queda claro que este *principio* de novísima inclusión en el texto constitucional ecuatoriano, está más que cualquier otro directamente relacionado con la equidad en el gasto público, puesto que para que lo efectivamente recaudado en calidad de ingresos tributarios, – dicho sea de paso sustento fundamental del presupuesto general del Estado–, sea eficaz y eficiente administrado, asignado y redistribuido, consecuentemente deberá serlo a través del gasto público, deberá ser equitativo en la satisfacción de las necesidades sociales básicas, en otras palabras a través del *gasto público social*, más aún si consideramos que son fines del régimen tributario ecuatoriano, coadyuvar a la justicia social a través de la redistribución de la riqueza bajo la premisa de que quien más tiene, más debe pagar para ayudar al sostenimiento del gasto público.

Si bien, no se encontraron mayores referencias en la doctrina del Tribunal Constitucional de España y no existe ninguna sentencia de la Corte Constitucional Ecuatoriana, pues todavía no ha sido llamada a pronunciarse sobre el alcance que el principio de suficiencia recaudatoria tiene en el régimen tributario ecuatoriana, de lo recabado y expuesto hasta aquí se desprende que en calidad de principio jurídico del sistema impositivo, este debe velar, al igual que los demás por la equidad en el reparto de la carga tributaria, es de aquellos que reconocen la relación financiera entre el ingreso y gasto público; por ende está directamente relacionado con los principio de capacidad contributiva, igualdad, equidad, progresividad y no confiscatoriedad; pues los fines de la política fiscal no se contraponen con la justicia tributaria en el marco del Estado Constitucional.

Todo ello implica que la Constitución vigente al incorporar el *principio de suficiencia recaudatoria*, voluntaria o involuntariamente no solamente conmuta a la Administración tributaria a recaudar más y en forma más eficiente sino que obliga al propio Estado a gastar mejor, todo ello en un ambiente controlado, dentro del marco de un nuevo Estado garantista, donde predominan los derechos de los ciudadanos, que son al mismo tiempo los contribuyentes que además de pagar los tributos establecidos en la ley, eligen a sus representantes en el legislativo y están facultados para cuidar el destino de sus contribuciones; lo que necesariamente implica que si la contribución debe ser equitativa en base a la capacidad contributiva, por otro lado el destino de dichas contribuciones en el proceso de redistribución de la riqueza también deberá estar basado en criterios de equidad.

3.2.3. El derecho a la igualdad y su manifestación en sentido material

Existe una larga tradición que reduce los derechos humanos básicamente a tres valores, principios o criterios: la libertad, la igualdad, y la seguridad⁷⁰². No cabe duda que el derecho a la igualdad ha sido reconocido como uno de los derechos del núcleo duro de los derechos humanos⁷⁰³; en forma general implica el derecho a recibir trato igualitario sin discriminación alguna, en todos los aspectos de su vida. En forma concreta reviste dos formas de expresión, la igualdad formal o igualdad ante la ley, y la igualdad material o igualdad de oportunidades en la satisfacción de necesidades o en las capacidades.

De acuerdo con LIBORIO HIERRO, la igualdad formal se reduciría básicamente a la inmunidad frente a tratos discriminatorios del legislador que se vería así privado de competencia normativa para discriminar, la igualdad material, por su parte consiste en disponer de un conjunto equitativo de condiciones para ejercer la libertad⁷⁰⁴.

Ahora bien, este derecho, reconocido tanto en la Constitución de España en capítulo II relativo a los derechos y libertades, a tenor del texto del artículo 14 que dispone: «Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal»; como también en la Constitución de Ecuador conforme el artículo 66.4 que reconoce el «derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación»; tiene una connotación particular en la materia tributaria; la configuración en calidad de principio forma parte de la ordenación del sistema tributario justo y bajo tal consideración se procederá el análisis a continuación.

⁷⁰² Vid. FERNÁNDEZ E.: *Teoría de la Justicia y Derechos Humanos*, Madrid, Debate, 1984, p. 120.

⁷⁰³ Si bien la Ciencia Jurídica todavía discute la clasificación de los derechos humanos y la existencia de un verdadero núcleo duro, partimos de la premisa del derecho a la igualdad como un derecho que además de fundamental, es un derecho humano. Vid. MARZAN A., HIERRO L., GARCÍA MANRIQUE R., RUBIO LLORENTE F., SOTTAS E., PARDO C., SANCHEZ J.M., CARRILLO J. A. y FREIXES T.: *El núcleo duro de los derechos humanos*, óp. cit. completa; ALEX Y R.: “Los derechos fundamentales en el Estado constitucional democrático” y Tres escritos sobre derechos fundamentales y la teoría de los principios”, óp. cit. completa. BAYÓN J. C.: “Derechos, democracia y Constitución”, en CARBONELL M.: edit., *Neoconstitucionalismo(s)*, Madrid, Trotta, 2003.

⁷⁰⁴ Vid. HIERRO L.: “¿Qué derechos tenemos?...”, óp. cit., pp. 30-31. El derecho a la igualdad «consistiría en la pretensión del obtener una cierta cantidad de prestaciones en alimento, dinero, sanidad, condiciones de vida, educación, información, y capacidad para desenvolver la propia autonomía en similares condiciones de partida».

Vistas la generalidad y la capacidad contributiva como principios tributarios, queda claro que estos no son ajenos a la igualdad, a criterio de ciertos autores, no son más que especificaciones y exigencias de este⁷⁰⁵; para algunos ha de ser visto como principio jurídico autónomo, para otros como un mandato de interdicción de la arbitrariedad⁷⁰⁶; si bien tomar posición frente a estas perspectivas es necesario, a mi juicio no es tan trascendental adherirse a unas u otras teorías, como lo es encontrar puntos de convergencia entre estas, de cara a la materialización de la justicia del sistema tributario en cada ordenamiento jurídico.

Mientras que la doctrina italiana de GRIZIOTTI, MANZONI, MAFFEZZONI y LA ROSA entre otros, intentó durante años demostrar la existencia del fundamento positivo del precepto capacidad contributiva como criterio en algunos casos único, en otros complementario de justicia tributaria; por su parte, la doctrina española que inicialmente fue notoriamente influenciada por ésta, finalmente con PALAO, MARTIN DELGADO, CORTEZ DOMÍNGUEZ, ESCRIBANO y otros, terminó manifestando su profunda discrepancia con aquellos esfuerzos teóricos; y optó, en gran parte por considerar a la capacidad económica como una especificidad del principio de general igualdad propugnado en casi todas las Constituciones.

Con una posición particular, la doctrina alemana⁷⁰⁷, que ha empezado a influenciar notoriamente algunos trabajos contemporáneos como el de HERRERA MOLINA se ha decantado por fortalecer la existencia de un derecho fundamental a contribuir en la medida de la capacidad de pago y a establecer funciones específicas al principio de interdicción de la arbitrariedad⁷⁰⁸ como mecanismo de igualdad.

Coincide una amplia sección de la doctrina referenciada, así como importante jurisprudencia en reiterar que el sistema tributario será justo en la medida en que se inspire en los principios de igualdad y progresividad, «el sistema justo que se proclama, no puede

⁷⁰⁵ Vid. LEJEUNE VALCÁRCEL E.: óp. cit., p. 125. PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, *Curso de Derecho Tributario*, t. I, Madrid, 1978, p. 170.

⁷⁰⁶ Vid. PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis...*, óp. cit., p. 411.

⁷⁰⁷ Sobre este tema se recomienda revisar TIPKE K. y LANG J.: *Steuerrecht*, (Derecho fiscal) 14ª ed., Verlag Dr. OTTO SCHMIDT, Köln, 1994. TIPKE K.: *Die Steuerrechtsordnung*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1993, vol. I. BIRK D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, (El principio de capacidad de pago como una medida de las normas de control), Dr. PETER DEUBNER, Verlag, Köln, 1982. K. VOGEL, *Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes*, (Principios de la ley financiera de la Ley Fundamental) en la obra colectiva dirigida por KIRCHHOF P., y ISENSEE J., *Handbuch des Staatsrechts (Manual de Derecho público)*, IV, 1990.

⁷⁰⁸ Vid. HERRERA MOLINA P.: óp. cit., p. 24.

separarse, en ningún caso del principio de progresividad ni del principio de igualdad»⁷⁰⁹ por lo que no puede la igualdad ser simplemente reconducida a la igualdad general que proclaman los textos constitucionales, cierta desigualdad cualitativa resulta indispensable, aquella desigualdad que alcanza en la progresividad del sistema la estrategia para una distribución equitativa de la carga tributaria.

PALAO nos recordó que la razón fundamental por la que las doctrinas de la capacidad contributiva en sus formulaciones dogmáticas fracasaron se encuentra en intentos metodológicos erróneos de hallar en su concepto un criterio exclusivo para determinar la igualdad o diversidad de las situaciones a afectos de la imposición. Los esfuerzos, particularmente de la doctrina italiana por delimitar conceptualmente a la capacidad contributiva decayeron considerablemente, de tal forma que el intentar reducir su rol a fines modestos supuso de acuerdo con el autor una crisis de la doctrina.

Así el concepto de capacidad contributiva comenzó a aparecer como estrechamente vinculado a la idea de igualdad, era necesario «recurrir a un criterio con arreglo al cual, determinar qué situaciones son iguales y cuáles diferentes y en qué medida es lícito discriminarlas»; por ello, «el principio de capacidad contributiva pretende, como hemos visto, absorber y concretar en el ámbito tributario al más general principio de igualdad, al que vendría a dotar de un contenido material»⁷¹⁰.

Con los aportes de LA ROSA en esta línea y su introducción del principio de igualdad, al lado del de capacidad contributiva y como distinto de este, se alivió la presión dogmática que en la concepción anterior gravitaba sobre el segundo de ambos principios⁷¹¹; GAFFURI⁷¹²; es otro de los autores italianos que optó por esta posición dogmática orientada a la diferenciación de los principios de capacidad contributiva e igualdad y sus distintos ámbitos de actuación.

Ahora bien, pese a toda la doctrina referenciada que pretendió en su momento asimilar, fusionar o separar de acuerdo a diversas tendencias dogmáticas, el contenido material de estos principios, en mi opinión existe actualmente suficiente claridad conceptual para afirmar que paralelamente al hecho de estar evidentemente relacionados, cada uno tiene

⁷⁰⁹ Sentencia 27/1981, STC cit. F.J. 4.

⁷¹⁰ PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis...*, óp., cit., p. 400.

⁷¹¹ Ibíd. p. 401.

⁷¹² Vid. GAFFURI F.: *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, pp. 48 y ss.

un ámbito de aplicación diferenciado⁷¹³; por ende no cabe colocar al principio de capacidad contributiva frente al principio de igualdad en relación de género a especie, así como tampoco puede afirmarse que existen independientemente uno del otro de manera autónoma.

Una primera alternativa para la delimitación conceptual del principio de igualdad es la de instrumento de justicia frente a la arbitrariedad, pues esta última se considera una negación en sí misma a los principios del Estado de Derecho. No es posible de acuerdo con esta opción dogmática «formular criterios apriorísticos para la aplicación del principio de igualdad». De acuerdo con PALAO TABOADA el verdadero significado de este principio es, como señala certeramente una vasta corriente doctrina, la «interdicción de la arbitrariedad»⁷¹⁴.

Frente a esta tesis se encuentran las posiciones positivistas que intentan interpretar el principio de igualdad en el seno mismo de la norma, asociándolo en su formulación a los principios de legalidad y generalidad, a partir de criterios y valoraciones del legislador⁷¹⁵, tesis que fracasan —de acuerdo con PALAO TABOADA— ante la imposibilidad de reducir el principio de igualdad a esquemas lógicos, por lo que acaban siempre por introducir elementos de juicio ajenos al puro Derecho positivo, coincidentes en el fondo con los que están en la base del concepto de arbitrariedad; el cual viene así, después de ser expulsado, a «entrar por la puerta trasera».

Chocan con el mismo obstáculo las tesis para las cuales el principio de igualdad, carente de autónomo contenido, remite los criterios de discriminación material adoptados por el legislador constitucional, incluso éstos necesitan, aun en el caso de la máxima concreción, para una aplicación dotada de sentido, de una valoración de las situaciones de hecho, que no puede llevarse a cabo sino en vista de una idea de la justicia⁷¹⁶.

Concluye el autor que la tesis de la igualdad en sentido material, prohibición de discriminaciones arbitrarias a la luz de la común conciencia jurídica, es, por tanto, la única

⁷¹³ El ámbito de la actuación de unos y otros queda claramente delimitado, pues «allí donde principios de igualdad y principios de justicia coexisten, con referencia a una misma materia, los principios de justicia distributiva vacían de toda relevancia a los principios de igualdad, porque aquéllos, en los límites en que predeterminan el contenido de la disciplina de los casos concretos, excluyen aquella libertad de elección que es la única que puede dar un significado a un imperativo de igualdad». PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis...*, óp., cit., p. 401.

⁷¹⁴ Vid. PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis del principio...*, óp. cit. p. 411.

⁷¹⁵ Vid. PALADIN L.: *Il principio costituzionale d'eguaglianza*, Milán: Giuffrè, 1958.

⁷¹⁶ Vid. PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis del principio...*, óp. cit. pp. 413-415.

que permite atribuir al principio correspondiente un contenido propio, independientemente y supraordinado a sus posibles especificaciones positivas, las cuales entonces no resultan lógicamente indispensables y son solo un fortalecimiento del principio general⁷¹⁷.

El principio de igualdad, en tanto refleja, más que ningún otro principio constitucional, los valores, ideales y aspiraciones de los individuos por una sociedad más justa y en el que se mezclan Política y Derecho, el sentimiento y la razón, es el más difícil de definir concretamente y de aplicar, como principio jurídico, a la realidad de los casos⁷¹⁸.

Ante todas estas tesis sobre el principio de igualdad, en adelante examinaré éste, reconduciendo su estudio hacia tópicos contemporáneos tales como su significado en materia tributaria, la interdicción de la arbitrariedad como mecanismo para hacer efectiva la igualdad; así como la materialización de ésta a través de la progresividad y la equidad.

El enfoque adoptado parte de dos premisas fundamentales; la primera aceptada por importantes secciones de doctrina ya referida, por la que, la igualdad es un principio si bien distinto, no divergente del principio de capacidad contributiva; pues de considerar a la capacidad contributiva una especificación o concreción del principio de igualdad, tendríamos que admitir que el texto constitucional español incurre en una repetición innecesaria; en ese sentido sostengo que el primero es una concreción puntual del principio general de igualdad previsto en las Constituciones y que adopta características especiales en materia tributaria; mientras que segundo, es decir la capacidad contributiva, es el fundamento de todo el sistema tributario, que pretende materializar el valor superior de la justicia en la materia impositiva; por lo que la sola alusión a la capacidad contributiva, no garantiza la justicia del sistema tributario.

Mientras que la capacidad económica se imputa a todo el sistema tributario como criterio general, la igualdad se concreta en cada tributo a través de la progresividad, equidad y no confiscatoriedad; de ahí que la segunda premisa para adoptar el enfoque descrito sea precisamente, la aceptación de la existencia no solo de un derecho de los ciudadanos a contribuir a solventar el gasto público en la medida de su capacidad contributiva; sino además

⁷¹⁷ PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis del principio...*, óp. cit. p. 415.

⁷¹⁸ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Igualdad tributaria y tutela constitucional...*, óp. cit., p. 47. «la propia complejidad del principio general de igualdad, su carácter poliédrico y su enorme fuerza expansiva, hacen de la igualdad tributaria un principio de delicada aplicación en la práctica y difícil plasmación en el sistema fiscal, sometido cada vez más a las exigencias tanto de la practicabilidad del gravamen como a las del mercado: competitividad fiscal, eficiencia económica, libertad de transacciones y de capitales».

a contribuir a un sistema tributario que mientras le exija el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, al mismo tiempo garantice ese complejo y amplio entramado de derechos subjetivos que forman parte de su condición de contribuyente y van desde la concreción de la igualdad ante la ley para ser considerado apto para contribuir, hasta la igualdad en la ley en la ordenación de las diversas obligaciones tributarias a través de reglas concretas con fundamento en la equidad.

3.2.3.1. Significado del principio de igualdad en materia tributaria

Una aproximación general al concepto de igualdad, permitirá distinguir a esta en sus diversas facetas, como valor supremo y aspiración perenne en la convivencia social, libertad⁷¹⁹, como principio jurídico y como derecho. «El de igualdad es un concepto complejo, que atañe al quehacer de diversas áreas de las ciencias sociales. Ha sido estudiado lo mismo por la economía, la política, la sociología, la antropología y el derecho. Se trata, sin embargo, de una noción particularmente elusiva, cargada con frecuencia de connotaciones partidistas y afectada casi siempre por posicionamientos ideológicos»⁷²⁰.

No puede ponerse en tela de juicio la existencia de un derecho, en este caso plenamente reconocido como fundamental a la igualdad⁷²¹, el mismo que se reviste de dos formas, la igualdad formal o igualdad ante la ley, y la igualdad material o igualdad de resultado; dado que esta afirmación no es objeto de cuestionamiento, caben pequeñas puntualizaciones respecto a su alcance normativo.

En primer lugar, la igualdad es el presupuesto lógico de la idea de norma y converge en materia tributaria en el principio de legalidad; en segundo lugar, la igualdad es un elemento constitutivo de la justicia, que se configura a través de los postulados de equidad; y finalmente, la igualdad aparece como un hecho común, por el que todos los seres humanos somos iguales, lo que se traduce en materia fiscal al contenido mínimo del principio de generalidad.

⁷¹⁹ Cfr. BOBBIO N.: *Igualdad y libertad*, Madrid, Paidós, 1993, p. 53.

⁷²⁰ CARBONELL C.: *Los derechos fundamentales*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004, p. 161.

⁷²¹ Hablar del principio de igualdad supone referirse a unos de los principios básicos en que se inspira el Derecho público surgido de la Revolución Francesa. Una breve y concisa descripción general del derecho a la igualdad se puede encontrar en HIERRO L.: *óp. cit.*, pp. 30-32.

Conjuntamente al derecho a la igualdad general, en materia impositiva se prevé la existencia de una norma que conmine a los poderes públicos a garantizar su protección; a diferencia de otros, este derecho precisa no solo de reglas concretas parte del desarrollo normativo, requiere en primer lugar de la configuración de un principio informador del sistema tributario justo. Así, el derecho a contribuir en la medida de la capacidad económica se instituye como un verdadero derecho de igualdad, cuyo contenido material, parte del principio general de igualdad y se concreta en la equitativa distribución de la carga tributaria.

Debe indicarse, que el principio de igualdad ha venido siendo utilizado por la doctrina en un doble sentido⁷²². El primero de estos hace referencia a la esfera de sujetos obligados al cumplimiento de obligaciones tributarias, formulándose en el sentido de que supone paridad de tratamiento, con prohibición o exclusión de cualquier privilegio o discriminación.

En un segundo sentido se habla del principio de igualdad como base del impuesto, como medida de las obligaciones tributarias a soportar por los sujetos pasivos, viniendo a significar, que cada uno contribuirá con relación o proporción a su capacidad económica⁷²³, derivando automática en la existencia de un derecho subjetivo, que nace en calidad de respuesta automática a la connotación jurídica del deber.

Con lo expuesto, cabe deducir que la proclamación formal de este principio involucra igualdad de derechos y garantías, más no pretende inicialmente *igualdad de hecho*, es decir, no procura que todos tributen por igual, pues ello propendería a un trato efectivamente discriminatorio e injustificado; la igualdad de hecho en materia tributaria, lleva implícito un mandato dirigido al legislador para gravar igual entre iguales y establecer diferencias de trato justificadas en situaciones propias de desigualdad.

⁷²² Una distinción más amplia y de importante acogida en Suramérica es la de VALDÉS COSTA quien distingue cuatro significados diferentes al principio de igualdad; afirma se puede hablar de 1) igualdad en la ley, 2) igualdad por la ley, 3) igualdad ante la ley, y 4) igualdad entre la partes. Por igualdad en la ley, «en el sentido de que la ley no debe establecer desigualdades, que el Derecho tributario se concreta en igualdad ante las cargas públicas»; igualdad por la ley, «en el sentido de que ésta sería utilizada como instrumento para lograr una igualdad de los individuos, corrigiendo las desigualdades económicas imperantes»; por igualdad ante la ley, «que significa que la norma debe ser aplicada con criterio de estricta igualdad, a todos los afectados por ella»; y por igualdad de las partes, «en la concepción de la obligación tributaria como una relación jurídica de crédito y débito, y no como una relación de poder» Vid. VALDÉS COSTA R.: *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, LexisNexis-Depalma, 1992, p. 371.

⁷²³ Vid. LEJEUNE VALCÁRCEL E.: óp. cit., p. 122. «Este principio surge con la pretensión de sustituir el anterior sistema de sociedad clasista por una nueva concepción de la sociedad y el ordenamiento jurídico basado en la igualdad de todos los hombres, poniendo fin de este modo a todo un sistema de privilegios que había dejado de tener fundamento razón de ser en la nueva etapa postrevolucionaria»; óp. cit., p. 122.

El principio de igualdad⁷²⁴ se aplica a cualquier norma, en cualquier ámbito del Derecho y como es evidente a cualquier tributo, el concepto de igualdad en materia tributaria retorna al principio de igualdad en su formulación general; en ese orden de ideas este principio puede ser visto desde tres acepciones o sentidos diferentes⁷²⁵; la igualdad ante los impuestos, la igualdad en los impuestos y la igualdad por medio de los impuestos.

Por igualdad ante los impuestos se debe entender que «todos deben soportar por igual las cargas de la participación en el sostenimiento de los gastos públicos, sin acepción de personas o privilegios de clase, en cuanto les corresponde como miembros de la comunidad política. Es la generalidad de la imposición como condición primera de la igualdad tributaria y el sentido constitucional más propio del deber de contribuir». Como igualdad en los impuestos «no basta con establecer la contribución para todos por igual para realizar la igualdad tributaria, es preciso además, que los impuestos se fijen de acuerdo con la capacidad económica de cada uno»; lo cual a mi juicio requiere desde la configuración misma de cada impuesto, de prácticas cuantitativas de determinación tributaria a través de fórmulas, cálculos y técnicas que incorporen diversas variables e indicadores del comportamiento económico de los contribuyentes efectivamente obligados; actividades de orden formal que permiten hacer de la equidad una manifestación de la igualdad. Finalmente para la igualdad por medio de los impuestos «hay que partir de la situación de desigualdad real existente en la sociedad para tratar de corregirla con los impuestos de manera que se grave en una medida mayor a quienes tienen más riqueza que a los que tienen menos». Por lo que se afirma «es el Derecho desigual para realizar, precisamente, la igualdad». Esta manifestación de la igualdad es la

⁷²⁴ El concepto de igualdad ha evolucionado a partir de una concepción dual, por un lado la igualdad ante la ley, y por otro lado, la igualdad en la ley. Si bien su evolución suscita un interés general, a efectos de esta tesis se ha considerado su actual configuración en el marco del deber de contribuir al gasto público. Sin embargo, para profundizar en el conocimiento de este principio se recomienda la lectura de GONZÁLEZ E.: El principio de legalidad tributaria en la constitución española de 1978, en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Unidas, 1980. YEBRA MARTUL—ORTEGA P.: Principios del Derecho financiero y tributario en la Ley Fundamental de Bonn" (II), en *Revista de Hacienda Pública y Derecho Financiero* N° 208, 1990, p. 861.

⁷²⁵ En este punto seguiremos nuevamente a RODRÍGUEZ BEREJO con su trabajo: *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia. (Igualdad tributaria del art. 31.1 e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*, Madrid, Marcial Ponds, 2011.

que en mi criterio se protege con la constitucionalización y reconocimiento en la ley fiscal de la progresividad como técnica de la imposición⁷²⁶.

Al analizar el principio de generalidad se dijo que el mismo impedía la concesión de beneficios o exenciones, todos están obligados a contribuir al gasto público, por lo que un trato desigual en primera instancia estaría vulnerando este principio; sin embargo, también afirmamos que cierta desigualdad cuantitativa es necesaria para garantizar el cumplimiento del principio de igualdad.

Ante esta contraposición de criterios, conviene recordar que «sólo si el tributo se aplica a todos, se producirá el cumplimiento del principio de igualdad, ingrediente fundamental del objetivo: sistema tributario justo»; mientras que la «generalidad en la aplicación ... provocará, al tiempo, una desigualdad de trato, es decir, una injusta distribución de la carga, una mayor carga para aquellos que cumplen o para quienes no puede dejar de cumplir»⁷²⁷; por lo que la generalidad, admite la desigualdad justificada y por ende el trato diferenciado, precisamente para entender cumplidos ambos principios.

Frente a estas divergencias teóricas, no es sorpresa, que la labor del legislador sea harto compleja, pues pese a la amplia libertad política que se le confiere para regular el deber de contribuir al gasto público a través del sistema tributario, debe asumir la responsabilidad de cumplir con igualdad tributaria en todos los ejes mencionados desde la misma configuración jurídica de cada tributo, conectando indefectiblemente el contenido de la ley fiscal por un lado con la justicia y equidad fiscal, y por otro con la suficiencia y eficiencia del sistema tributario dentro del marco del principio de la solidaridad.

El Tribunal Constitucional español ha elaborado doctrina sobre el principio de igualdad ante la ley en materia tributaria, inicialmente en la precitada sentencia 76/1990, F.J. 9, A), y luego a partir de diversos pronunciamientos, con los siguientes argumentos:

En primer lugar «no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que

⁷²⁶ Cfr. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Igualdad tributaria y tutela constitucional...*, óp. cit., p.46. El texto entre comillas es del autor, quien sigue a su vez a DEVELOVÉ P.: *Le principe d'égalité devant les charges publiques*, prefacio de GEORGES VEDEL, Librairie General de Droit et de Jurisprudence, París, 1969, p. 21.

⁷²⁷ Cfr. ESCRIBANO F.: *Actual configuración...*, óp. cit., p. 42.

introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable».

En segundo lugar «el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional».

En tercer lugar «el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados».

Finalmente «para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos»⁷²⁸.

⁷²⁸ Sobre la igualdad en el impuesto sobre la renta, que es precisamente el impuesto directo y personal indiscutible, se ha pronunciado el Tribunal en múltiples ocasiones, se recomienda revisar la STC 45/1989 cit., pues en la cuestión de inconstitucionalidad 1837-1988, en relación con determinados preceptos de la Ley 44/1978 de normas reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el TC manifestó que «la carga tributaria a que cada sujeto ha de hacer frente es función de su capacidad económica, la definición de ésta y el método para determinarla han de ser ésta, han de ser establecidos mediante normas que efectivamente den a todos los sujetos un trato igual y no introduzcan entre ellos diferencias resultantes de su propia condición personal, o de las relaciones que existen entre ellos y otras personas, cuando ni aquella condición ni estas relaciones son elementos determinantes del impuesto en cuanto al sistema de acumulación de rentas». En la sentencia 209/1988 cit., el TC consideró discriminatoria la aplicación del sistema de acumulación de rentas sobre los cónyuges al afirmar: «La distinta capacidad tributaria de una determinada categoría de sujetos pasivos puede, sin duda, hacer legítimo su peculiar trato fiscal (art. 31.1 de la Constitución). Pero lo que carece de justificación -y en ello ha de dársele la razón al demandante-, es que la determinación de una mayor carga tributaria para los contribuyentes casados se lleve a cabo, en impuestos de carácter personal, sin atención alguna al incremento efectivo de su capacidad económica por referencia a la de quienes, con renta igual, no conviven matrimonialmente». Revisar además las sentencias 146/1994, de 12 de mayo de 1994 (BOE núm. 140 de 13 de junio de 1994), Recurso de inconstitucionalidad 1.791-1989, 2.091-1989, 2.132-1989, 645-1990, 2.282-1990 y 636-1991 (acumulados), contra diversos preceptos de la Ley 20/1989, de 28 de julio, de Adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas; y, la ya referenciada sentencia 214/1994.

Ahora bien, sobre las exigencias que la igualdad impone cabe referirse a la sentencia 19/2012⁷²⁹ que recopila, la muy amplia doctrina que el Tribunal Constitucional de España ha elaborado y que puede sintetizarse recordando «que las diferencias normativas son conformes con la igualdad cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad con el fin así perseguido».

En este sentido, cuando el Tribunal ha debido pronunciarse sobre temas de igualdad en materia tributaria, ha sido enfático en exigir para permitir el trato dispar de situaciones homologables, además del fin lícito, que sería el ya referido anteriormente, es necesaria la concurrencia de una doble garantía en el siguiente sentido: a) La razonabilidad de la medida, pues no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) la proporcionalidad de la medida, pues el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades en las que no existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, pues para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad desde una perspectiva constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos⁷³⁰.

Por lo tanto, si el fin del sistema tributario, es la contribución en la medida de la capacidad contributiva, la progresividad, que es la nota característica del sistema global, es en términos razonables de proporcionalidad, vendría a ser un mecanismo ideal que permite hacer efectiva la igualdad.

Este razonamiento propio, de alguna manera se inspira en una clásica afirmación del Tribunal español, reiterada en la sentencia 7/2010⁷³¹, por la que sostiene, que igualdad,

⁷²⁹ Pleno. Sentencia 19/2012, de 15 de febrero de 2012 (BOE núm. 61 de 12 de marzo de 2012). F.J. 5.

⁷³⁰ En este sentido se debe revisar la STC 19/2012; y como antecedentes las sentencias 76/1990, F.J. 9; 214/1994, F.J. 8; 46/1999, F.J. 2; 200/2001, F.J. 4; 39/2002, F.J. 4; y 96/2002, F.J. 7.

⁷³¹ STC 7/2010, cit. F.J. 6.

progresividad y capacidad económica son conceptos íntimamente entrelazados, hasta el punto de que «una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio».

Con lo expuesto se puede colegir que ciertas desigualdades no vulneran el principio general de igualdad, y aun en situaciones iguales, cabe trato diferenciado justificado objetivo y razonablemente, trato diferenciado que deberá estar justificado en razones de política pública y ordenación social.

Una vez satisfechas las exigencias de igualdad formal y no discriminación que impone el artículo 14 de la Constitución de España, la propia norma constitucional obliga a atender los requerimientos de la igualdad real. Requerimientos que en el ámbito tributario, en que entra en juego de modo preferente la justicia distributiva en el reparto de las cargas públicas, obliga a un trato desigual ante la ley para realizar la igualdad material real y efectiva⁷³².

Si recordamos lo que PALAO TABOADA afirmó, en el sentido de que «no sería inadmisibile toda discriminación que se establezca prescindiendo de la capacidad contributiva»⁷³³, entonces la tributación *igual*, no sería la regla general del sistema tributario justo; por el contrario, la tributación *desigual* por razones de igualdad, es decir por causas justificadas por el legislador, forma parte de la configuración constitucional habitual del deber de contribuir.

Este planteamiento del autor, tiene en opinión de autores como LEJEUNE VALCÁRCEL, perfecto encaje dentro del ordenamiento constitucional español, superando algunas de las dificultades que presentaba el correspondiente precepto de la Constitución italiana. En efecto, nos dice que aunque ciertamente el artículo 31.1 de la Constitución comienza afirmando que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, acto seguido afirma que tal contribución se efectuará mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad⁷³⁴.

⁷³² RODRÍGUEZ BEREIJO A.: *Los principios de la imposición...*, óp. cit., p. 621.

⁷³³ Vid. PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis...*, óp. cit., p. 422.

⁷³⁴ Cfr. LEJEUNE VALCÁRCEL E.: «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Unidas, 1980, óp. cit., pp. 145-146.

Por lo que se entiende el principio de igualdad da forma a la tributación de acuerdo a la capacidad económica, pues al no poder interpretarse como el único parámetro de justicia impositiva, la misma debe entenderse supeditada a otros principios que garanticen la equitativa distribución de la carga tributaria.

En el Auto 230/1984⁷³⁵ F.J. 1, el Tribunal Constitucional de España previo recordatorio de que el artículo 31.1 de la Constitución establece el sistema tributario ha de ser justo e inspirarse en los principios de igualdad y progresividad, señaló que: «La simple mención conjunta de estos dos principios evidencia que el primero de ellos no puede ser entendido en términos tales que impidan al legislador, al establecer el sistema fiscal que estima justo, introducir diferenciaciones entre los contribuyentes, bien sea atendiendo a la cuantía de sus rentas, al origen de éstas o cualesquiera otra condición social que considere relevante para atender al fin de la justicia».

Por lo que se afirma, el principio de igualdad tiene una función dual en el sistema tributario, en primer lugar en tanto límite a los poderes público, es una garantía para el contribuyente, en la medida en que garantiza que su derecho a contribuir en la medida de su capacidad económica, esté garantizado en la propia ley que configura sus obligaciones tributarias; en segundo lugar, es una garantía para el legislador, quien ve en este mismo principio, la garantía para configurar el sistema tributario con plena libertad política, pudiendo establecer trato diferenciado, cuando exista suficiente justificación, sin que ello vulnere el principio de generalidad.

Habiendo analizado el alcance de este principio de acuerdo al ordenamiento jurídico español, con un importante apoyo de su jurisprudencia, es momento de verificar el estatus constitucional de este principio en el ordenamiento ecuatoriano.

En efecto, tan atípica como ha sido descrita la Constitución de la República del Ecuador vigente, además del reconocimiento amplio del derecho a la «igualdad formal, igualdad material y no discriminación»⁷³⁶; igualmente de manera atípica ha configurado el constituyente, el principio de igualdad.

El artículo 11.2 relativo a los principios aplicables en el ejercicio de todos los derechos en primer lugar propugna que: «Todas las personas son iguales y gozaran de los

⁷³⁵ Sección Tercera. Auto 230/1984, de 11 de abril de 1984. Recurso de amparo 16-1984. Acordando la inadmisión a trámite del recurso de amparo 16/1984.

⁷³⁶ Artículo 66.4. Capítulo Sexto. De los Derechos de libertad.

misimos derechos, deberes y oportunidades»; acto seguido establece una prohibición de discriminación en términos bastante amplios⁷³⁷, misma que me sirve de argumento para la calificación de «atípica»; para finalmente disponer que: «La ley sancionará toda forma de discriminación», y resolviendo la adopción de *medidas de acción afirmativa*⁷³⁸ que promuevan la igualdad real en favor de los titulares de derechos que se encuentren en situación de desigualdad.

En materia tributaria se evidencian, si bien no acciones afirmativas propiamente dichas, si se encuentran medidas de *discriminación positiva* justificadas en el principio de igualdad a través de exenciones y exoneraciones tributarias para las personas con discapacidad⁷³⁹; la ley incluso ha llegado a establecer como trato discriminatorio, la denominación «persona con discapacidad» y se ha comenzado a utilizar jurídicamente el término «personas con capacidades diferentes»; así también se ha configurado un régimen

⁷³⁷ Texto completo del artículo 11 de la Constitución ecuatoriana: «Nadie podrá ser discriminado por razones de etnia, lugar de nacimiento, edad, sexo, identidad de género, identidad cultural, estado civil, idioma, religión, ideología, filiación política, pasado judicial, condición socio-económica, condición migratoria, orientación sexual, estado de salud, portar VIH, discapacidad, diferencia física; ni por cualquier otra distinción, personal o colectiva, temporal o permanente, que tenga por objeto o resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio de los derechos. La ley sancionará toda forma de discriminación. El Estado adoptará medidas de acción afirmativa que promuevan la igualdad real en favor de los titulares de derechos que se encuentren en situación de desigualdad».

⁷³⁸ La acción afirmativa es toda aquella medida jurídica necesaria, proporcional y de aplicación obligatoria, que se emplea cuando se manifiesta una condición de desigualdad en el goce y ejercicio de derechos. En el Ecuador las acciones afirmativas tienen un particular enfoque de género, se considera el factor generacional, así como la intercultural. La Constitución Ecuatoriana prevé acciones afirmativas para garantizar el acceso de hombres y mujeres paritariamente a cargos públicos, de acuerdo con el artículo 65 dispone «El Estado promoverá la *representación paritaria de mujeres y hombres en los cargos de nominación o designación de la función pública*, en sus instancias de dirección y decisión, y en los partidos y movimientos políticos. En las candidaturas a las elecciones pluripersonales se respetará su participación alternada y secuencial. El Estado adoptará medidas de *acción afirmativa para garantizar la participación de los sectores discriminados*». (El énfasis es añadido). No se prevé sin embargo en el ordenamiento tributario acciones afirmativas que garanticen trato igualitario entre contribuyentes que puedan estar siendo discriminados por razones económicas o laborales.

⁷³⁹ Ecuador, Sección VIII de las tarifas preferenciales, exenciones arancelarias y del régimen tributario, Ley Orgánica de Discapacidades, 2do Suplemento, Registro Oficial N° 796, de 25 de septiembre del 2012 artículos del 71 al 81. artículos del 71 al 81.

tributario especial para los adultos mayores⁷⁴⁰, miembros de las diversas formas de organización de la economía popular y solidaria⁷⁴¹, entre otros, calificados como minorías.

Si bien la jurisprudencia constitucional en materia tributaria en el Ecuador no es abundante, al menos en relación al principio general de igualdad encontramos una Resolución del anterior Tribunal Constitucional ecuatoriano, hoy Corte Constitucional No. 020-2003-TC41, de 29 de julio de 2003 que señala: «El principio fundamental de la democracia es el de la igualdad de todos los seres humanos, que en el campo del derecho internacional reconoce un núcleo duro de igualdad que establece que «la diferenciación no puede justificarse en razón de raza, sexo, origen nacional o familiar [...] opinión filosófica o política, siendo las diferencias basadas en tales situaciones siempre ilegítimas, surgiendo así el principio de no discriminación, como uno de los derechos básicos del ser humano elevado a la categoría de *Ius Cogens*, que prohíbe toda diferenciación hecha sobre fundamentos no razonables, irrelevantes o arbitrarios»...»⁷⁴².

En ese sentido las exenciones y exoneraciones a ciertos grupos considerados como vulnerables o evidentemente desiguales por diversas razones; pueden y efectivamente gozan en el Ecuador de un tratamiento tributario diferenciado⁷⁴³; sin que ello menoscabe o vulnere el principio general de igualdad, configurado incluso como derecho.

⁷⁴⁰ Codificación de la Ley del Anciano, publicada en el Registro Oficial No. 376 de 13 de octubre de 2006, Art. 14.- «Exoneración de Impuestos.- Toda persona mayor de sesenta y cinco años de edad y con ingresos mensuales estimados en un máximo de cinco remuneraciones básicas unificadas o que tuviera un patrimonio que no exceda de quinientas remuneraciones básicas unificadas, estará exonerada del pago de toda clase de impuestos fiscales y municipales. Para la aplicación de este beneficio no se requerirá de declaración administrativa previa, provincial o municipal. Si la renta o patrimonio excede de las cantidades determinadas en el inciso primero, los impuestos se pagarán únicamente por la diferencia o excedente». Las personas de la tercera edad tienen derecho a la devolución de IVA e ICE a partir del día y mes en el cual hayan cumplido 65 años de edad por sus gastos o compras personales.

⁷⁴¹ Vid. Ley de Economía popular y solidaria, Numeral 19 del Artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y, Numeral 20 del Artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sobre los excedentes no objeto de impuesto a la renta y el monto de las provisiones de las cooperativas del sector financiero popular y solidario, designado por la Junta Bancaria, son gastos deducibles.

⁷⁴² Resolución del Tribunal Constitucional No. 020-2003-TC, publicada en el Registro Oficial No. 164, de 08 de septiembre de 2003.

⁷⁴³ Para pronunciarse sobre la justicia en cada uno de estos beneficios tributarios, se requeriría un análisis pormenorizado en cada uno, lo cual excede los objetivos de este trabajo; pues sería necesario analizar si la condición de discapacidad, adulto mayor o entidad de economía popular y solidaria, justifican objetivamente tributación desigual frente a los demás contribuyentes; sin embargo se pretende dejar abierta la interrogante; lo que sí se considera necesario en estas páginas es emitir un criterio sobre ciertas medidas tributarias implementadas por el legislador y que podrían considerarse atentando contra el principio de igualdad y su vértice natural la capacidad contributiva; a lo cual procederemos más adelante una vez evacuado el análisis doctrinal, de todos los principios del deber de contribuir.

Habiendo efectuado un análisis de este principio en ambos ordenamientos jurídicos, es preciso a mi juicio, considerar los procesos de integración supranacional, para efectos de determinar la concurrencia del Derecho comunitario, tanto en el principio jurídico como en el derecho a la igualdad de los contribuyentes en ambos sistemas jurídicos.

Por ello cabe preguntarse, ¿cómo el desarrollo de libertades y derechos fundamentales garantizados por el Derecho comunitario, incide en la formulación de los principios de justicia tributaria en los países miembro? Para este análisis se debe partir del principio comunitario general *de no discriminación* y la inevitable adecuación de los sistemas tributarios a los fines económicos superiores de las Comunidades.

Tal como se advirtiere tempranamente en el capítulo primero no existe una incidencia directa y expresa del Derecho comunitario en la formulación de los principios de justicia tributaria, pues la norma supranacional no contiene referencia alguna a la noción «tributo justo»; sin embargo, se ha formulado un principio económico denominado de neutralidad⁷⁴⁴ que ha sido desarrollado ampliamente por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, cuya incidencia aunque indirecta, es asimismo relevante⁷⁴⁵.

Si bien este principio propugna decisiones tributarias neutrales de los Estados miembro frente al sistema económico liberal adoptado por los Estados miembro, la falta de una competencia genérica de la Unión Europea para reglar el ejercicio del poder tributario, dificulta la acción del Tribunal de Justicia de la Comunidad, pues si bien a nivel macroeconómico se ha logrado estandarizar la estabilidad presupuestaria y el equilibrio como principio constitucional⁷⁴⁶, adaptando las Constituciones a la Directiva comunitaria relativa al control del gasto y la deuda pública; por otro lado, no es posible hablar de un poder

⁷⁴⁴ La neutralidad formulada por el Derecho comunitario vela por la menor o nula incidencia del poder tributario sobre el sistema económico, particularmente en el sistema de inversiones y el mercado de las comunidades, propugna que las decisiones tomadas al interior de cada Estado en materia tributaria, sean neutrales frente al sistema económico liberal adoptado por la Comunidad.

⁷⁴⁵ El Tratado de Roma ha sido interpretado por el Tribunal de Luxemburgo en manifestaciones concretas; a saber: a) Neutralidad como ausencia de discriminación, de acuerdo con el artículo 95 del tratado, no pueden aparecer obstáculos fiscales a los objetivos de la Comunidad producto de la normativa interna; b) Neutralidad entre las diferentes formas de establecimiento y el tratamiento de las diversas modalidades; y finalmente la neutralidad como ausencia de distorsión, que pretende dotar al IVA como un mecanismo-tributo neutral, que no incida en el comercio interno e intracomunitario de bienes, evitando las trabas al comercio y a la libre circulación de mercancías y las distorsiones que los tributos en cascada producen a la libre concurrencia de dichos productos en el seno del mercado interior. Cfr. GARCÍA PRATS F.: *op. cit.*, p. 739.

⁷⁴⁶ Vid. artículo 135 de la Constitución de España, modificado en la segunda reforma constitucional después de la efectuada en 1992. Publicada en el BOE de 27 de septiembre de 2011.

tributario comunitario o de unas potestades supranacionales para regular el accionar fiscal al interior de cada Estado, consecuentemente se propende a la armonización tributaria como estrategia de la Unión, y al rol garantista de los derechos fundamentales reconocidos y garantizados en la norma comunitaria, por parte del Tribunal de Justicia, como herramientas para controlar el accionar de los Estados miembro.

Para GARCÍA PRATS en lo que respecta al principio comunitario de no discriminación su formulación es similar a la propuesta en el ámbito interno. Así desde los primeros pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea se intentan eliminar las discriminaciones materiales, y no meramente formales, estimando que existía discriminación por el tratamiento similar de situaciones diferentes o similares, siempre que no existiera un criterio de justificación razonable⁷⁴⁷.

Sin embargo a pesar de esta similitud con la formulación constitucional del principio de igualdad⁷⁴⁸, ambos principios deben imbricarse en su respectivo ordenamiento y en los valores y contexto particulares, lo que, en definitiva, condiciona la perspectiva y actuación de los miembros en favor de unos objetivos concretos⁷⁴⁹.

Si bien se reconoce que el Derecho comunitario y el Derecho financiero no son incompatibles, la necesaria interlocución entre los preceptos de ambos, respecto a la orientación del sistema económico comunitario, versus la orientación del sistema tributario en cada Estado miembro, no siempre encuentran un punto de equilibrio, particularmente cuando asumidas las exigencias de principio de capacidad económica en los términos de igualdad, estas se concretan en la progresividad y proporcionalidad de los sistemas, lo cual obliga a realizar un examen particular de las exigencias comunitarias frente a la materialización de los principios de justicia, en cada caso concreto, lo cual potencia el rol de este Tribunal de Justicia y de cierta forma condiciona la interpretación de los Tribunales locales, respecto a la normativa interna, frente a las premisas del Derecho comunitario.

En lo que respecta Sistema Andino de Integración del que forma parte el Ecuador, este opera respecto al poder tributario en forma muy similar al de la Unión Europea, aunque

⁷⁴⁷ Vid. GARCÍA PRATS F.: óp. cit., p. 746 sobre el asunto 13/1963 resuelto por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea. El Gobierno de la República italiana en contra de la Comisión de la Comunidad Europea.

⁷⁴⁸ Formulación de acuerdo con la sentencia 76/1990, sobre el artículo 31 de la Constitución de España.

⁷⁴⁹ Vid. GARCÍA PRATS F.: óp. cit., p. 746.

no existen principios comunitarios que incidan directamente en la configuración del régimen tributario de los Estados miembro, por efecto precisamente de la integración económica y de las normas comunitarias respecto al régimen de aranceles, las Decisiones comunitarias orientadas a la armonización tributaria de los impuestos indirectos y la expresa voluntad de eliminar la doble imposición en la zona de integración, se han establecido mecanismos judiciales para garantizar los derechos de los contribuyentes en la zona andina de integración, que se presentan ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, T.J.C.A., tema sobre el cual volveré, cuando analice el efectivo cumplimiento de los derechos de los contribuyentes.

3.2.3.2 La interdicción de la arbitrariedad como garantía de igualdad

Entendido el principio de igualdad como un mandato dirigido al legislador, para que a través de la legislación produzca y mantenga la igualdad de hecho y en relación a este objetivo, se legitima una eventual creación y aplicación desigual del Derecho, es necesario todavía profundizar un poco más para determinar dos cuestiones. Primero, si la igualdad de hecho es la única circunstancia que puede legitimar un trato discriminatorio, y segundo, si no es así y pueden perseguirse otros fines, ¿cuál es el papel que la igualdad de hecho juega?⁷⁵⁰

Sobre el primer punto se considera que al ser la igualdad de hecho un valor superior que es propugnado por la norma fundamental, se convierte a su vez en un objetivo, al cual el ordenamiento jurídico debe propender, por lo que ciertas desigualdades se entiendan indispensables para alcanzar el objetivo formal.

De acuerdo con PALAO TABOADA, el verdadero significado del principio de igualdad, es la interdicción de la arbitrariedad, a su juicio, «de este modo se restituye al principio de igualdad a su verdadero rango de principio general del Derecho, poniéndose de manifiesto su entronque con el Derecho natural, al calificarlo así, se señala, por un lado la imposibilidad de delimitar rígidamente de antemano su contenido material y sus posibilidades de utilización y, por otro, el carácter plenamente técnico de ésta»⁷⁵¹. Para poner

⁷⁵⁰ Vid. LEJEUNE VALCÁRCEL E.: óp. cit., 139.

⁷⁵¹ El termino interdicción de la arbitrariedad es traducción de PALAO y GARCÍA DE ENTERRÍA del término alemán “Willkürverbot”. Los argumentos de PALAO se fundamentan en la obra de LEIBHOLZ G.: *Die Gleichheit vor dem Gesetz*, (Igualdad ante la Ley), Beck, Munich y Berlín, 1era ed. 1925; 2da.

en contexto esta afirmación, es preciso a mi juicio, analizar el alcance de la interdicción de la arbitrariedad en ambos ordenamientos jurídicos.

De acuerdo con el artículo 9.3 de la Constitución de España la responsabilidad e interdicción de la arbitrariedad se configura como una garantía constitucional más de entre aquellas que salvaguardan además el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales y la seguridad jurídica. Garantía de orden procesal, pues el juicio de arbitrariedad es competencia exclusiva del Juez constitucional.

Por su parte en el Ecuador, no existe una configuración constitucional de esta garantía jurisdiccional, se hace presente a penas como parte de la motivación en la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y control constitucional, en los siguientes términos: «la justicia constitucional es una herramienta eficaz e idónea para hacer realidad las exigencias del texto constitucional, para asegurar la vigencia del principio democrático y para controlar eficazmente la actividad de los poderes públicos»⁷⁵²; sin embargo, dentro del desarrollo normativo de esta ley, no se encuentra la garantía expresa, aunque se prevé control material y control formal de constitucionalidad de todo acto normativo, orientado, a la permanencia del ordenamiento jurídico y se configura el principio *in dubio pro legislatore*⁷⁵³.

De esta forma, la interdicción de la arbitrariedad no existe pues en el ordenamiento ecuatoriano, ni aun en términos siquiera aproximables a los del ordenamiento español y se prevé más bien como medida extraordinaria para garantizar el equilibrio entre los poderes públicos en estados de excepción.

Como podemos observar, de la configuración constitucional del deber de contribuir en la Constitución de España, si es plausible, la aceptación que cierta doctrina diere a la interdicción de la arbitrariedad como verdadero significado de la igualdad, pues al ser una

rev. ed., 1959. «Lo arbitrario no es susceptible de definición mediante notas formales, pues supone una contradicción con lo que cada situación histórica se considera como «justo» o «razonable» o «conforme a la naturaleza de la cosa». Vid. LEIBHOLZ G.: óp. cit., pp. 449 y ss.». PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis del principio...*, óp. cit. p. 411.

⁷⁵² Ley 0 Registro Oficial Suplemento 52 de 22-oct-2009. Art. 135.- «Reglas generales.- Procederá la acción de inconstitucionalidad respecto de cualquier acto normativo o administrativo de carácter general que vulnere normas constitucionales. La constitucionalidad de dichos actos no se agota ni se presume por su sujeción a la ley. Cuando la inconstitucionalidad del acto deriva de la inconstitucionalidad de la ley, se analizará la inconstitucionalidad conexas de la norma correspondiente».

⁷⁵³ Artículo 76.3 «En caso de duda sobre la constitucionalidad de una disposición jurídica, se optará por no declarar la inconstitucionalidad».

garantía jurisdiccional, su rol preponderante es el cumplimiento del principio tanto general del artículo 14, como de su concreción específica del artículo 31.1.

Sin embargo, dado que existen otros ordenamientos jurídicos como el de Ecuador, donde a momentos impresiona el desarrollo del principio general de la igualdad, concomitantemente con el reconocimiento de un derecho a la igualdad; más en materia tributaria preocupa su ausencia del texto constitucional, la definición de PALAO TABOADA resulta insuficiente; pues no se encontraría argumentos suficientes en la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, para otorgar al principio de igualdad tan concreción conceptual.

Ante la divergencia en los ordenamientos jurídicos estudiados, reconociendo tanto el significado material del principio de igualdad, como la importancia de la garantía jurisdiccional, considero que el verdadero significado de la igualdad, es mucho más amplio que la interdicción de la arbitrariedad argüida por el autor, pues en ella encuentro tanto un valor superior propugnado por todo el sistema jurídico, así como también un derecho que de cierta forma se vuelve autónomo en materia tributaria; al propio tiempo se enlaza con objetivos superiores del ordenamiento jurídico que mira a la persona como objeto y fin del precepto, —esto espero haya haberlo dejado claro en el desarrollo previo a este título—; por lo tanto, en este acápite pretendo precisamente volcar en la interdicción de la arbitrariedad, la responsabilidad procesal tanto en la garantía del derecho, como para el cumplimiento de los fines últimos del valor superior.

De acuerdo con GARCÍA DE ENTERRÍA la idea de la interdicción de la arbitrariedad es una evidente idea matriz del ordenamiento, que remite inmediatamente, al plano del valor de la justicia material; expresa con acierto, que se trata de un auténtico control de fondo, que se contrapone sistemáticamente al control formal del respeto a la competencia, al procedimiento y al mero orden jerárquico de las normas y tiene a la vez la misteriosa mezcla de precisión⁷⁵⁴ e indeterminación⁷⁵⁵ que es peculiar de los auténticos principios de Derecho⁷⁵⁶.

⁷⁵⁴ Comentario del autor: «que evita su disolución nebulosa».

⁷⁵⁵ Comentario del autor: «que permite su dinamicidad y su superioridad de grado para dominar supuestos muy varios».

⁷⁵⁶ Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA E.: *La interdicción de la arbitrariedad en la potestad reglamentaria*, Revista de Administración Pública, N° 30, 1959, p. 226.

A criterio tanto de PALAO TABOADA⁷⁵⁷ como de LEJEUNE VALCÁRCEL⁷⁵⁸ el principio de igualdad no exige para sí establecer *a-priori* ningún criterio objetivo concreto y que al mismo tiempo le esté vedado incurrir en arbitrariedad, en cuanto la noción de no arbitrariedad es consustancial a la más elemental idea de Derecho y otra muy distinta, que a partir de la interdicción de la arbitrariedad el legislador pueda, sin más límites, tratar de conseguir cualquier objetivo.

De esta forma «el legislador puede perseguir los fines que considere oportunos siempre que, en caso de establecer tratamientos diferenciados, no incurra en arbitrariedad y no perjudique la igualdad de hecho»⁷⁵⁹. Con todo el razonamiento expuesto «queda de manifiesto la fertilidad del artículo 9 de la Constitución española: la declaración del artículo 1 de la misma, al considerar la igualdad como un valor superior del ordenamiento jurídico y el mandato constitucional de promover la igualdad de hecho borrando las situaciones de discriminación, vienen a preordenar un modo de ser entendido⁷⁶⁰. Criterio que quisiera pudiese ser compatible con el texto de la Constitución ecuatoriana, pero que dista mucho de esta, no tanto por el significado material del principio de igualdad, sino por las limitaciones de orden formal respecto a la interdicción como garantía procesal no constitucionalizada.

El juicio sobre la arbitrariedad de una norma que corresponde a la instancia jurisdiccional, debe dejar intacta la esfera de la decisión política propia del legislador; no se trata de hacer prevalecer el criterio del juez frente al criterio del legislador instaurando un «gobierno de los jueces»⁷⁶¹, sino de señalar a éste el mínimo de conformidad con la justicia material exigible⁷⁶².

⁷⁵⁷ Vid. PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis del principio...*, óp. cit. p. 412.

⁷⁵⁸ Vid. LEJEUNE VALCÁRCEL E.: óp. cit., 139.

⁷⁵⁹ LEJEUNE VALCÁRCEL E.: óp. cit., 139.

⁷⁶⁰ «No se trata de asignar a éste un contenido rígido y preciso (positivándolo), [...] sino de utilizar la igualdad de hecho como un fundamento de la acción del legislador,—en cuanto que es un valor superior que se proyecta sobre el ordenamiento jurídico— y como límite cuando los fines perseguidos son distintos de la igualdad de hecho». Ibíd.

⁷⁶¹ Cabe señalar que existe una corriente de pensamiento extrema, conocida como realismo jurídico, que ha encontrado precisamente en la noción de: *el derecho de los jueces*, el potencial suficiente para utilizar la interdicción de la arbitrariedad como límite exacerbado a la libertad de opción política del legislador, instaurando un *gobierno de los jueces*; aunque extrema la posición no ha de descartarse su teoría, pues ella ha encontrado cierta aceptación en el marco del neoconstitucionalismo en el Ecuador, y ello explica el contenido de la mayoría de sentencias emitidas por la Corte Constitucional de Ecuador durante el periodo de transición. Para mayor conocimiento sobre la teoría del «derecho de los jueces» revisar: LÓPEZ MEDINA D.: *El derecho de los jueces*, Bogotá, Universidad de los Andes – Legis, 2009.

⁷⁶² PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis del principio...*, óp. cit. p. 412.

Ahora bien, cabe preguntarse ¿cómo opera la interdicción de la arbitrariedad frente al control de constitucionalidad? LEJEUNE VALCÁRCEL afirma que para una correcta administración de la discrecionalidad del legislador, a la hora de crear normas jurídicas, no es, desde luego, suficiente con que esa discrecionalidad se vea limitada por el principio de igualdad formal; el fiel respeto al principio de igualdad sólo estirará definitivamente garantizado, si además del límite ya mencionado, existe un sistema procesal que permita el oportuno control de constitucionalidad⁷⁶³.

El principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 Constitución de España no se identifica, aunque así lo integre, con el principio de igualdad de artículo 14, sino que, más allá de este último y en conexión con el principio del artículo 9.2, contiene un mandato de desigualdad o diferenciación, (tratar de manera desigual a lo que realmente es desigual) para lograr precisamente la igualdad real. Permitiendo, así, regulaciones cuya desigualdad formal se justifica en la promoción de la igualdad material, para reequilibrar la desigualdad originaria de las condiciones económicas, sociales o de posición jurídica de las personas⁷⁶⁴.

En razón de lo expuesto, no es sencillo para un Tribunal Constitucional declarar la inconstitucionalidad de una ley tributaria, cuando se argumenta vulneración al principio de igualdad, pues se requiere demostrar no solo que existe trato desigual, sino además, que el trato desigual no es justificado; la primera sentencia relevante en ese sentido fue la 134/1996⁷⁶⁵ por la que se declaró inconstitucional la norma que suprimió la exención del

⁷⁶³ Vid. LEJEUNE VALCÁRCEL E.: óp. cit., p. 139. En este punto el autor se pregunta, si el Tribunal Constitucional no puede entrar a juzgar sobre los fines perseguidos por el legislador, ¿cómo es posible entonces juzgar la constitucionalidad de una norma desde el punto de vista del principio de igualdad? A lo que responde «... por mandato constitucional compete a los poderes públicos –y por tanto, al legislador– promover la igualdad de hecho, ... como consecuencia, la legislación debe en todo caso acomodarse a este objetivo..., promover la igualdad de hecho supondrá, de un lado, respetar las situaciones de igualdad preexistentes, y de otro, reconducir las situaciones de discriminación a situaciones de igualdad relativa, para lo cual será en ocasiones necesario un tratamiento jurídico diferenciado. Pues bien, toda norma que rompa situaciones de igualdad preexistentes o que establezca tratamientos diferenciados que no respondan al objetivo último de promover la igualdad, deberá ser considerada *arbitraria*, y será precisamente en base a este dato cuando el Tribunal Constitucional podrá declarar la inconstitucionalidad de una norma». óp. cit., pp. 141-142.

⁷⁶⁴ RODRÍGUEZ BEREIJO A.: *Los principios de la imposición...*, óp. cit., p. 621. Así lo ha venido reiterando el Tribunal Constitucional de España, se recomienda revisar las sentencias 3/1983, 98/1985, 8/1986, 19/1987, (Información de publicación en el BOE en detalle de fuente de consulta jurisprudencial), 76/1990 cit.; y, 150/1990, cit.

⁷⁶⁵ STC 134/1996, cit., F.J. 8. «Por lo que respecta a las pensiones o prestaciones por incapacidad, puede optar, dentro del respeto a los principios y derechos que la Constitución consagra, entre considerarlas como riqueza que debe ser objeto de imposición, excluirlas del ámbito del hecho imponible del impuesto (como ocurrió bajo la vigencia de la derogada Ley 44/1978), o, en fin, como sucede ahora, declararlas exentas. [...] Por tanto, la conclusión es que la diferenciación introducida por la nueva redacción de la Ley

impuesto sobre la renta de personas físicas con incapacidad permanente absoluta solo para los funcionarios públicos.

En el F.J. 8 de esta sentencia se señaló: «Dentro de los límites constitucionales, el legislador tributario goza de un ámbito de libertad de configuración. [...] Pero en el legítimo ejercicio de su libertad de opción política, lo que no puede hacer es contravenir los principios establecidos en el art. 14 CE y en el art. 31.1 CE».

Hasta aquí, he esgrimido, más que una posición sobre la interdicción de la arbitrariedad como garantía jurisdiccional, un argumento para justificar un análisis posterior de las acciones constitucionales, a las cuales puede recurrir un contribuyente, cuando sienta afectado su derecho a la igualdad, por lo que no amerita en este punto continuar desarrollando doctrina sobre interdicción de la arbitrariedad y procede continuar con el estudio respecto a principios conexos, pues estos permitirán comprender el alcance del control mismo de constitucionalidad.

3.2.3.3. La igualdad en la progresividad

El principio de progresividad es de aquellos que tienen en común las Constituciones de España y Ecuador. En el primer caso, configurado en coparticipación con la igualdad en el sistema tributario justo; en el segundo caso, aludido junto a la equidad como un principio más del régimen tributario; si bien en el caso español, la alusión a la progresividad indicaría que se trata de un principio jurídico diferente del principio de igualdad, asimismo en la ecuatoriana, distinta de la equidad, en mi criterio la progresividad es más una técnica del sistema tributario que un principio jurídico en sí mismo, pero que resulta indispensable para concretar el principio de igualdad.

Debo aceptar que el argumento presentado, es más aceptable en el contexto de la redacción del artículo 31.1 de la Constitución de España, pues tal como ya se ha manifestado, los principios materiales de justicia impositiva, si se encuentran configurados en la norma fundamental, y dada la connotación material de la igualdad y la capacidad contributiva en el constitucionalismo contemporáneo, la progresividad se convierte en un requisito para la

18/1991 entre las pensiones de invalidez permanente de la Seguridad Social y las de los funcionarios públicos vulnera el principio de igualdad consagrado en la Constitución porque, desde la perspectiva de la finalidad de la norma, carece de una justificación objetiva, razonable y proporcionada».

materialización de estos principios, que debe aplicarse obligatoriamente, más allá de su alusión en el texto constitucional, pues esta permite hacer efectivo el trato diferenciado en razón de la diferente aptitud contributiva.

Para LEJEUNE VALCÁRCEL la progresividad efectivamente es una técnica, antes que un principio, para el autor «la capacidad contributiva quedaría configurada esencialmente como principio o presupuesto legitimador del tributo, la progresividad, sin embargo, sería *una técnica*, no un principio, a través de la que puede cumplirse el principio de igualdad como principio inspirador del sistema tributario y al servicio de la efectiva igualdad de hecho⁷⁶⁶.

Por otro lado, la falta de alusión a los principios de igualdad y de capacidad contributiva en el artículo 300 de la Constitución de Ecuador, hacen recaer en la progresividad, expresamente referida en el texto constitucional, todo el peso dogmático del mandato de igualdad; en ese sentido, es pues un verdadero principio jurídico tributario, cuyo contenido material nos remite a la justicia en la imposición dentro del régimen tributario; así, tal como la igualdad requiere de la progresividad en el sistema tributario español; la progresividad, requiere de la equidad en el régimen tributario ecuatoriano.

La igualdad no sólo reclama que el ordenamiento jurídico, en su aplicación, respete las preexistentes situaciones de igualdad relativa entre los ciudadanos, sino que exige así mismo que el ordenamiento jurídico se actúe de tal forma que puedan reconducirse las situaciones de discriminación a situaciones de igualdad relativa. A este efecto, la progresividad del sistema tributario se presenta, junto con otros, como un instrumento de fundamental importancia⁷⁶⁷.

En lo que toca al principio de progresividad tributaria, la mención que de él se hace en el artículo 31.1 de la Constitución de España junto con la del principio de igualdad es significativa de que a través de él se hace real y efectiva la distribución de la carga según la

⁷⁶⁶ LEJEUNE VALCÁRCEL E.: óp. cit., óp. cit., p. 161. En ese sentido, siguiendo la recomendación del autor se ha seguido a ABBAMONTE G.: *Principi di Diritto Finanziario*, (Principios de Derecho Financiero) Nápoles, 1975, p. 85.

⁷⁶⁷ Se puede decir además que «lo que la progresividad ha de pretender no es que las respectivas situaciones económicas de unos contribuyentes queden inalteradas respecto de la de otros tras la incidencia de los tributos, sino, de un lado, una menor detracción de renta y utilidad de los contribuyentes con menos nivel de renta, con la siguiente reducción de la contribución de éstos al sosteniente del gasto público; y del otro lado, una mayor detracción de renta y utilidad de los contribuyentes con un mayor nivel, con su consiguiente mayor aportación al gasto público». Vid. LEJEUNE VALCÁRCEL E.: óp. cit., p. 161.

capacidad económica y el mandato de desigualdad y diferenciación que la igualdad en la imposición demanda para acercarse a un sistema tributario justo. En este sentido la progresividad tributaria constituye también una medida de igualdad⁷⁶⁸.

Para GARCÍA PRATS el principio de progresividad es un *principio de carácter medial*; el cual recoge únicamente un mecanismo de articulación del sistema tributario que pretende alcanzar el verdadero fin, la promoción de las condiciones para alcanzar igualdad real, sobre la base de la solidaridad, que utiliza la redistribución como otro de los mecanismos dirigidos a su consecución⁷⁶⁹.

Dicha manera de ser aspira entonces a una justa distribución del sistema, y por ende de la carga impositiva, aquí precisamente las dificultades de articular el sistema tributario progresivo, con las exigencias de neutralidad y no discriminación del Derecho comunitario.

Ante tal dificultad, la acción del legislador es clave en la articulación del Derecho comunitario, al sistema impositivo, cuyo límite ya no es exclusivamente la exigencia de progresividad incurra en la Constitución, sino además la neutralidad propugnada para el sistema económico comunitario. Por lo que tal articulación en unas ocasiones requiera de la técnica de la progresividad, y en otras la aplicación de alícuotas proporcionales, e incluso regresivas, siempre que se mantenga la progresividad de todo el sistema, y se propenda a la neutralidad en el sistema económico comunitario. Evidentemente ardua es la tarea del legislador y difícil la toma de decisiones, aun dentro del marco de su libre opción política, pues el Estado se debe finalmente a los fines superiores de la Comunidad.

De lo dicho se deduce que la progresividad sin importar el contexto en que se enuncie en la norma fundamental, es un requisito indefectible del principio de igualdad, puesto que permite hacer efectiva la justa distribución de la carga tributaria, manteniendo tanto el trato desigual para desiguales como la igualdad entre iguales.

Esta modalidad de igualdad a través de la técnica de la progresividad es lo que en doctrina, muy desarrollada en Suramérica⁷⁷⁰ se conoce como la equidad en sus

⁷⁶⁸ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Los principios de la imposición...*, óp. cit., p. 621.

⁷⁶⁹ Vid. CASADO OLLERO G.: *Revista Española de Derecho Financiero* N° 32, óp. cit. p. 573.

⁷⁷⁰ Como referente sobre el desarrollo de esta forma de concebir a la progresividad se puede revisar GARCÍA ETCHEGOYEN M.: *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, Buenos Aires, Depalma, 2004, pp. 79-88.

manifestaciones horizontal y vertical⁷⁷¹, desde el punto de vista cuantitativo del tributo, esto es lo que de acuerdo con LEJEUNE VALCÁRCEL sería *mantenimiento de las situaciones de igualdad de hecho relativas existentes entre los diversos contribuyentes* con anterioridad a la exacción del impuesto.

De acuerdo con RODRÍGUEZ BEREJO, los principios de igualdad y progresividad constituyen el núcleo duro que «inspira» todo el sistema tributario justo que el artículo 31.1 proclama en la Constitución de España. La justicia es posible solamente entre iguales. Claro está que el principio de igualdad tributaria comprende el más general principio de igualdad ante la Ley (en la Ley y en la aplicación de la ley) del artículo 14, pues difícilmente podría realizarse la igualdad en el reparto de la carga tributaria si la Ley al configurar los elementos esenciales de la obligación tributaria de un modo arbitrario y no razonable trata de manera discriminatoria o desigual presupuestos de hecho (indicativos de capacidad económica) sustancialmente idénticos⁷⁷².

Precisamente, por tratarse de una técnica, antes que un principio, la progresividad encuentra algunas complicaciones en su aplicación, en primer lugar puesto que si bien el sistema tributario debe propender a la progresividad⁷⁷³, ella no puede aplicarse obligatoriamente a todos los tributos; en segundo lugar debido a las evidentes dificultades en la determinación de los mínimos imposables y las tarifas que si bien progresivas, deben establecerse de acuerdo tanto a criterios de igualdad como fines fiscales.

Sobre el alcance de estos principios me remito a LEJEUNE VALCÁRCEL quien afirma, que la igualdad no puede entenderse como una igualdad matemática en virtud de la cual todos paguen una igual cantidad de dinero (método de capitación). Tampoco hay igualdad con un sistema de detracción proporcional de renta. Es sabido que, al margen de

⁷⁷¹ Sobre este tema, se encuentran algunos textos contemporáneos cuyo enfoque es particularmente económico, los cuales se recomiendan para comprender mejor la técnica del progresividad, ver en ese sentido: ÁLVAREZ S. y PRIETO J.: *Tributación de la Familia y la Equidad Horizontal en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2003; y, Perrote I. "Medición de la inequidad horizontal: una aplicación al IRPF" en *Redistribución y bienestar a través de la imposición sobre la renta personal*, ONRUBIA FERNÁNDEZ J. y SANZ J. F. (eds.), Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2003.

⁷⁷² Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Los principios de la imposición...*, óp. cit., p. 618.

⁷⁷³ Y ello es cuestión no jurídica, responde más bien a la Ciencia de la Hacienda en los aspectos metodológicos de la técnica fiscal. Para profundizar en el estudio de esta temática se recomienda ver PÉREZ DE AYALA J. L.: *Explicación técnica de los impuestos*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1978.

que determinados tributos puedan tener una estructura proporcional, no hay impuesto más regresivo y atentatorio contra la igualdad que aquellos que son de estructura proporcional⁷⁷⁴.

A este criterio manifiesto mí respetuosa contraposición, determinados impuestos proporcionales no solo aplican una metodología apropiada en la determinación de la obligación tributaria de acuerdo a la naturaleza, objeto imponible y fines fiscales en cada caso; sino que además por otro lado son indispensables dentro de la estructura del sistema tributario para garantizar la progresividad de todo el sistema⁷⁷⁵; por ejemplo los impuestos proporcionales de tarifa fija, cuyo objeto imponible es el consumo, tributos que en razón del hecho generador difícilmente pueden establecer tarifas progresivas, en estos casos particulares se debe considerar que la capacidad contributiva se evidencia en el propio acto de consumo como hecho generador, —es decir en la adquisición o empleo de bienes y servicios de consumo— de tal forma que mientras mayor sea la capacidad económica del ciudadano, mayor será su índice de consumo efectivo; por lo tanto, mayor será el pago de impuestos por este objeto⁷⁷⁶; por lo tanto, la tarifa proporcional, no constituye un impedimento para el cumplimiento del principio de progresividad, que es general de todo el sistema y no una característica obligatoria de todos los tributos que de éste forman parte.

De hecho, originalmente la capacidad económica se entendió en términos de proporcionalidad, lo que no quiere decir de acuerdo con MARTÍN DELGADO⁷⁷⁷, que ambos conceptos deban considerarse correspondientes. La dialéctica proporcionalidad-progresividad señala un proceso evolutivo en las concepciones sobre la igualdad que son de los distintos sistemas socio-políticos⁷⁷⁸; de ahí que sistemas tributarios contemporáneos, que

⁷⁷⁴ Vid. LEJEUNE VALCÁRCEL E.: óp. cit., p. 159.

⁷⁷⁵ El mejor ejemplo de un impuesto proporcional que coadyuva a la progresividad del sistema es el Impuesto a los consumos especiales vigente en el régimen tributario ecuatoriano.

⁷⁷⁶ Se exceptúa de esta afirmación los impuestos a los consumos que no se establecen en consideración a la capacidad contributiva, en este caso capacidad de consumo y que pueden llegar a ser regresivos, pues se aplican a consumo de bienes indispensables para satisfacer necesidades básicas, en este caso la relación con la progresividad no se cumple; mas, no debido al tipo de tarifa, sino más bien por una incorrecta determinación de bienes exentos o con tarifa 0%. Por ejemplo el Impuesto General a las Ventas vigente en Perú, que grava la venta e importación de medicamentos, salvo aquellas destinadas al tratamiento de enfermedades oncológicas o del virus VIH.

⁷⁷⁷ Un criterio contrapuesto, que no compartimos, pero consideramos ha de tenerse en cuenta, advierte que de la redacción del mismo artículo 31 «establece que las cargas públicas se distribuyan de acuerdo con su capacidad económica, lo que es tanto como afirmar el principio de proporcionalidad entre los impuestos y la capacidad contributiva de los contribuyentes». Vid. ALZAGA O.: *La Constitución española de 1978. Comentario sistemático*, Madrid, Ed. Del Foro, p. 276.

⁷⁷⁸ Vid. MARTÍN DELGADO J. M.: óp. cit., p. 72. En ese sentido GIARDINA sostiene que «el sistema progresivo corresponde a las exigencias político-sociales de las clases más pobres y su vigencia en los

proclaman la progresividad como principio tributario, apliquen la proporcionalidad en determinados tributos, pues si bien no es equivalente a la capacidad contributiva, tampoco atenta contra está, cuando es correcta y propiciamente aplicado.

El principio de igualdad, con específicas manifestaciones en el ámbito tributario es de acuerdo con ESCRIBANO, uno de los aspectos más equívocamente resueltos por el Tribunal Constitucional Español en relación con cuestiones tributarias, «específicas manifestaciones de igualdad que el TC ha conectado con la idea de una desigualdad cualitativa, aquella precisamente que se introduce mediante la aplicación del principio de progresividad»⁷⁷⁹.

Conviene preguntarse entonces si el principio de progresividad que se predica constitucionalmente del sistema tributario en su conjunto, puede materializarse en cada uno de los tributos que de él forman parte. En tal sentido, «el legislador constitucional ordena que el sistema tributario se inspire en criterios de progresividad, aludiendo inequívocamente, a nuestro juicio, a un efecto que tiene que derivare de la aplicación del todo el sistema fiscal»; por lo que la progresividad «debe ser entendida como una cualidad del ordenamiento por cuya virtud los titulares de mayor capacidad económica son gravados de forma más que proporcional en comparación con los de capacidad más baja»⁷⁸⁰. Por lo que se puede afirmar, la progresividad dependerá entonces de la concepción de igualdad que se tenga respecto al sistema tributario en general⁷⁸¹.

Para fundamentar apropiadamente mis afirmaciones me remito primer lugar al contenido de jurisprudencia el Tribunal Constitucional ya referida, como es el caso de la sentencia 7/2010, F.J. 6 en la que previo recordatorio respecto a que una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido el principio de igualdad, señala que mediante la progresividad global del sistema tributario, se alienta la aspiración a la redistribución de la renta. Se entiende entonces que efectivamente este principio opera en el

Estados modernos puede explicarse por la extensión del poder político de tales clases». GIARDINA: óp. cit., p. 256.

⁷⁷⁹ ESCRIBANO F.: *Actual configuración...*, óp. cit., p. 42.

⁷⁸⁰ Vid. MARTÍN DELGADO J. M.: óp. cit., p. 72.

⁷⁸¹ Precisamente es esta concepción de igualdad que se propugna para el sistema tributario, producto de los objetivos socio-políticos del Estado, lo que permite a los Tribunales Constitucionales, llevar a cabo un control de arbitrariedad, pues una excesiva progresividad puede conllevar efectos de alcance confiscatorio.

conjunto de todo el sistema y no alude a una condición obligatoria de todos los tributos que lo integran.

Ahora bien, aun cuando la relación entre capacidad contributiva, igualdad y progresividad es ineludible, el hecho de que las dos primeras sean aplicables a todos los tributos, no significa, que la progresividad tenga el mismo efecto; pues tal como afirma el Tribunal Constitucional en la sentencia 19/2012⁷⁸² «lo cierto es que la progresividad es una regla técnica matemática en la que pueden tener cabida multitud de combinaciones constitucionalmente lícitas».

El Tribunal ha sido enfático y constante en afirmar que la progresividad que reclama el art. 31.1 CE es del «sistema tributario» en su conjunto, es decir, se trata de «la progresividad global del sistema tributario»⁷⁸³ pues a diferencia del principio de capacidad económica que opera, en principio, respecto «de cada uno»⁷⁸⁴ el principio de progresividad se relaciona con el «sistema tributario»⁷⁸⁵, al erigirse en un «criterio inspirador»⁷⁸⁶.

El Auto 71/2008 contiene una interesante matización de la doctrina de ambos principios relativa a la intensidad del hecho generador; se afirma en este pronunciamiento que «aun cuando el principio de capacidad económica implica que cualquier tributo debe gravar un presupuesto de hecho revelador de riqueza, la concreta exigencia de que la carga tributaria se module en la medida de dicha capacidad sólo resulta predicable del «sistema tributario» en su conjunto, de manera que puede afirmarse, trasladando mutatis mutandis nuestra doctrina [...] que sólo cabe exigir que la carga tributaria de cada contribuyente varíe *en función de la intensidad en la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos* que establece el art. 31.1 CE»⁷⁸⁷.

En doctrina reciente del Tribunal se ha llegado a afirmar que «en un sistema tributario justo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema» y que el hecho de que en la determinación de un tributo, un

⁷⁸² STC 19/2012 cit. F.J. 4, literal b).

⁷⁸³ STC cit. F.J. 4.

⁷⁸⁴ En ese sentido las sentencias ya referidas 27/1981 cit. F.J. 4; y, 7/2010, F.J. 6.

⁷⁸⁵ STC 182/1997, cit. F.J. 7.

⁷⁸⁶ En ese sentido se ha pronunciado el Tribunal en las sentencias 19/1987, F.J. 3; 76/1990, de 26 de abril, F.J. 6 B); y 7/2010, de 27 de abril, F.J. 6.

⁷⁸⁷ Pleno. Auto 71/2008, de 26 de febrero de 2008 (BOE núm. 76 de 28 de marzo de 2008). F.J. 5. (El énfasis es añadido).

aspecto pueda tener un efecto regresivo, no convierte per se ni al tributo en regresivo ni a la medida adoptada en inconstitucional, siempre y cuando esa medida tenga una incidencia menor «en el conjunto del sistema tributario»...»⁷⁸⁸; y este es el caso de los impuestos a los consumos, que siendo seriamente criticados, por ser considerados regresivos, son sin embargo indispensables para todo sistema tributario, tanto en términos recaudatorios como por su particular relación con la capacidad contributiva, vinculada fundamentalmente por la capacidad de consumo.

Por su parte, la Corte Constitucional de Ecuador, aun teniendo oportunidad de construir doctrina, vagamente se ha pronunciado sobre este principio; así, en la sentencia 006-13-SIN-CC por casos acumulados⁷⁸⁹ señaló que: «El principio de progresividad, constitutivo también del régimen tributario, guarda estrecha relación con el principio de proporcionalidad y capacidad contributiva, estableciendo que la carga impositiva debe ser progresiva en relación con la riqueza de las personas. La proporcionalidad en cambio significa que la imposición debe ser justa mirando toda manifestación de riqueza de los sujetos pasivos de la imposición».

La Corte en esta sentencia se limitó a diferenciar el campo de acción de la progresividad, versus la proporcionalidad, señalando que «mientras el uno realiza una gradación de la tarifa impositiva, el otro en cambio, asimila la base imponible con la cuantía del tributo. Sea el uno o el otro principio, ambos establecen los límites necesarios para que la actividad tributaria no caiga en la llamada confiscación»⁷⁹⁰; siendo a mi juicio no solo un pronunciamiento vago, sino además confuso e impreciso.

UCKMAR, sostiene que para determinar si un ordenamiento está efectivamente sustentado sobre criterios de progresividad, no puede ser dejado de lado el destino del gasto público; por ejemplo, si los impuestos con alícuotas proporcionales y su recaudación están destinados esencialmente a los sectores cadenciados, puede sostenerse que se están cumpliendo los objetivos de la progresividad⁷⁹¹.

⁷⁸⁸ STC 19/2012 cit. F.J. 4, literal b), con referencia a la sentencia 7/2010 cit. F.J. 6.

⁷⁸⁹ Sentencia N° 006-13-SIN-CC. Caso N° 0036-10-IN, cit.

⁷⁹⁰ El criterio esbozado en esta sentencia no aporta sustancialmente ni a la diferenciación con el principio de proporcionalidad que era enunciado por la derogada Constitución de 1998; así como tampoco refleja un criterio formado de la Corte sobre este principio; ello se debe que el mayor desarrollo jurisprudencial se ha dado en materia de derechos fundamentales, con particularidades que serán referenciadas más adelante en este mismo estudio.

⁷⁹¹ UCKMAR V.: *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Temis, 2002, p. 72.

LEJEUNE VALCÁRCEL es participe de este criterio, tal como CORTÉS DOMÍNGUEZ también lo hiciere; pues de nada sirve hablar de justicia en los ingresos tributarios si al mismo tiempo no se garantizaba la justicia en el gasto público. En este sentido y de forma más concreta, puede decirse que la posible progresividad del sistema tributario puede quedar totalmente anulada si no se garantiza que a la hora del gasto, los recursos obtenidos con criterios de progresividad estén fundamentalmente dirigidos a propiciar una mejora de las clases menos dotadas económicamente⁷⁹².

Aquí la progresividad entra entonces a conectarse con el principio fundamental de la solidaridad y con la equidad en el gasto público, por tanto resulta por demás lógica la inclusión de tal precepto en el artículo 31.2; que fuere promovida por FUENTES QUINTANA⁷⁹³ en una reforma ampliamente discutida, hoy incluso en el texto constitucional español⁷⁹⁴.

Así, el deber de solidaridad como fundamento de la imposición no depende del principio de capacidad económica. Este último indica, tan sólo la aptitud del ciudadano para ser sometido a imposición, sin violación de la justicia distributiva: marca lo que los poderes públicos «pueden» exigir a los ciudadanos a través del impuesto, pero no lo que «se les debe» y «para lo que se les debe» exigir⁷⁹⁵.

Sin embargo, esta progresividad que doctrinariamente se le atribuye no solo al sistema tributario, sino también al gasto y que encuentra sentido en la configuración constitucional del artículo 31 de la Constitución española; no es precisamente fácil de alcanzar en la

⁷⁹² Cfr. LEJEUNE VALCÁRCEL E.: óp. cit., p. 165.

⁷⁹³ Sobre este punto también PÉREZ DE AYALA afirma que es precisamente en el artículo 31.2 donde se consagra constitucionalmente a sensu contrario, el fundamento del ejercicio del poder tributario, los tributos sólo pueden crearse para financiar gastos públicos que, al decir de dicho artículo realicen «una asignación equitativa de los recursos públicos» y cuando su programación y ejecución respondan «a los criterios de eficiencia y economía». Vid. *Algunos problemas interpretativos...*, óp. cit., p. 81.

⁷⁹⁴ Un conciso pero detallado relato sobre la reforma y sus entretelones se encuentra en YEBRA MARTUL-ORTEGA P.: *Constitución Financiera Española...*, óp. cit., pp. 159-164.

⁷⁹⁵ PÉREZ DE AYALA J. L.: *Algunos problemas interpretativos...*, óp. cit., p. 81. Me sorprende luego del desarrollo del autor a este precepto que afirme «solo por eufemismo, se puede hablar de que el principio de capacidad económica tiene, constitucionalmente, una función «solidaria». La función solidaria se asigna expresamente en la Constitución, a los gastos públicos que con el impuesto se financien; y en el caso de los llamados tributos extrafiscales, a los fines de política social y económica que, directamente se persigan con ellos, en el contexto de los artículos 41.1 y 131 de la carta Magna». La relación entre ingresos y gastos públicos es evidente, y la segunda parte de esta idea así lo sostiene, por ello el denominado eufemismo, no es sino consecuencia lógica de la progresividad misma, como concreción de la igualdad y por ende de la capacidad contributiva como garantía del sistema tributario justo.

práctica; de por medio se encuentran tanto valoraciones políticas sobre la función extrafiscal de los impuestos, los objetivos de la política fiscal; y, como factor no menos importante, el solo hecho de que la equidad en el gasto este expresamente garantizada en la Constitución, ello no implica que se cuente con recursos suficientes para satisfacer equitativamente todo el gasto público.

Finalmente se debe considerar que la progresividad tiene como límites, tanto a la capacidad contributiva como a la no confiscatoriedad, de ahí que además de discriminaciones justificadas, la ley tributaria establezca bases impositivas de tarifas reducidas o incluso con tarifa cero por ciento para determinados impuestos; así como mínimos exentos en la imposición sobre la renta; cuestiones estas que se relacionan con el derecho de los ciudadanos contribuyentes a un mínimo vital que cubra gastos de subsistencia básicos; satisfechos estos, los excedentes son los que manifiestan verdadera aptitud económica para contribuir al gasto público, bajo criterios progresivos, cuyo fundamento es precisamente un deber de contribución, con dos aristas evidentes, la solidaridad de la contribución y la equidad en el gasto; dos caras de una misma moneda.

3.2.3.4. El principio de equidad como expresión de la igualdad en la imposición progresiva

La equidad tiene dos manifestaciones claras dentro del marco del Derecho constitucional financiero, el de equidad en la distribución del gasto público, claramente enunciado en el texto del artículo 31.2 de la Constitución de España y sobre el que ya nos pronunciamos al hablar del principio de suficiencia recaudatoria y que se ha configurado en el artículo 300 de la Constitución de Ecuador; y, el de equidad tributaria, como manifestación de la igualdad en la progresividad impositiva.

Si bien el título de este tema nos remitiría exclusivamente a la equidad en la imposición, no es posible, al menos de no ser deliberadamente, asumir aquellas manifestaciones como elementos independientes, que responden a ámbitos separados de la actividad financiera del Estado. Partimos entonces de la idea general de que la equidad —en el sentido de la justicia financiera que hemos venido trabajando en este discurso—, es proporcional entre el recaudo fiscal y la distribución del producto en la asignación del gasto;

por lo que la función solidaria del deber de contribuir se convierte en el nexo causal, de orden tanto económico, como jurídico, entre los ingresos y el gasto público⁷⁹⁶.

RUIZ ALMENDRAL afirma que la exigencia de equidad en el reparto de cargas públicas no es solo un elemento para justificar el impuesto en concreto sino también un requisito para su funcionamiento, habría de incluirse principalmente a los impuestos y gastos públicos; la aplicación efectiva de la justicia en ambas vertientes y su percepción por los ciudadanos, pues la considera seguramente la única vía segura hacia una mayor aceptación del sistema tributario⁷⁹⁷.

En forma general la equidad ha sido vista como valor superior del ordenamiento no solo jurídico, sino social, de acuerdo con algunos autores⁷⁹⁸ «es en efecto más importante o de mayor contenido que la justicia *legal* porque procura hacer prevalecer la *justicia natural*. En ese sentido, es un fundamental principio general del Derecho que, por supuesto, tiene plena aplicación en el derecho tributario»⁷⁹⁹.

⁷⁹⁶ Si bien desarrollar el alcance del principio de equidad en el gasto público, exacerba los objetivos de la presente investigación, para esgrimir este comentario se ha tenido en cuenta doctrina tanto española como ecuatoriana, de las que se recomienda: RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Los fundamentos constitucionales de control interno de la actividad financiera del Estado*, Conferencia inaugural de las I Jornadas de control Interno en el Sector Público organizadas por la Intervención General de la Administración del Estado con motivo del 1er Centenario de la Creación del Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado, pronunciada el 22 de marzo de 1993. Cuadernos de formación-Inspección de tributos N° 22, Documentación 3, Madrid, Escuela de la Hacienda Pública, 1993. BAYONA DE PEROGORDO: “Notas para la construcción de un derecho de los gastos públicos”, en *Presupuesto y Gasto Público* N°2, Madrid, 1979; revisar TROYA JARAMILLO J.V.: *El Destino de las Contribuciones al Gasto Público. No taxation without representation vs. spending power*, Revista Jurídica de la Universidad Católica de Guayaquil, noviembre 2014.

⁷⁹⁷ Vid. RUIZ ALMENDRAL V.: *Impuesto y Estado Social*, en Finanzas Públicas y Constitución, ZORNOZA PÉREZ J. (coord.), Quito, Corporación Editora Nacional 2004, p. 31.

⁷⁹⁸ ATALIBA G. “La obra de UCKMAR y el principio de equidad”, en *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Temis, 2002, p. XV y XVI. En ese sentido revisar además ARISTÓTELES, *Ética nicomáquea*, traducción de GÓMEZ ROBLEDO A., México, Porrúa, 1994 y SANTO TOMÁS DE AQUINO, *Tratado de justicia*, GONZALES C. I.: (trad.), México, Porrúa, 1990, p. 124. «Lo equitativo, siendo lo justo, no es lo justo legal, lo justo según la ley, sino que desde una dichosa rectificación de la justicia rigurosamente legal. La causa de esta diferencia es la que la ley necesariamente es siempre general y hay ciertos objetos sobre los cuales no se puede estatuir convenientemente por medio de disposiciones generales. Y así, en todas las cuestiones respecto de las cuáles es absolutamente inevitable decidir de una manera puramente general, sin que sea posiblemente hacerlo bien, la ley se limita a los caos más ordinarios, sin que disimule los vacíos que deja». ARISTÓTELES, *Teoría de la justicia*, Libro 5, Capítulo X de la Moral a Nicómaco.

⁷⁹⁹ Vid. ATALIBA G.: *La obra de UCKMAR y el principio de equidad*, en *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Temis, 2002, p. XV y XVI. «Para los juristas, la «equidad» tiene un profundo significado que se concreta siempre en la aplicación de la ley a casos concretos. Puede suceder que, debido al alcance impersonal y general de la ley, la aplicación del derecho positivo a situaciones individuales genere una injusticia ostensible o protuberante que contraste con los propios fines que haya tenido en cuenta el legislador al crear las normas».

La equidad es «una idea filosófica que tiene en el marco de la Constitución una connotación de justicia con responsabilidad social, además de que valora lo colectivo y lo individual; un sistema tributario que no aborde el interés colectivo, no puede ser entendido como equitativo. No se trata de menoscabar el interés particular, por el contrario, la tributación a partir de la equidad es un mecanismo de solidaridad para atenuar las estructuras excluyentes»⁸⁰⁰.

De ahí que exista una especie de —incardinación de la ética en la doctrina fiscal⁸⁰¹— bajo la concepción de impuesto justo⁸⁰², y se hable incluso de unos principios éticos de la imposición, acuñados en gran parte por NEUMARK bajo la denominación «principios político-sociales y éticos de la imposición», autor para quien: «Son los principios más antiguos y más discutidos de la fiscalidad. Esto no debe de parecer extraño, habida cuenta de que es sumamente difícil llegar a conseguir una plena unanimidad en cuanto al contenido del postulado de justicia y de que ésta es una materia que pertenece casi de lleno al campo de los metaeconómico», cuya finalidad de es «regular la distribución interindividual de los impuestos de manera que resulte satisfactoria desde un punto de vista ético»⁸⁰³.

Si bien entiendo estas premisas iusnaturalistas imponen una fuerte carga moral a la equidad como característica del sistema tributario, precisamente por estos argumentos

⁸⁰⁰ MONTAÑO GALARZA C.: *Régimen Tributario Ecuatoriano...*, óp. cit., p. 90.

⁸⁰¹ Término acuñado por FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. y ÁLVAREZ GARCÍA S.: “Principios de equidad y justicia distributiva en la imposición”; en ÁLVAREZ GARCÍA S. Y HERRERA MOLINA P.: (coord.), *La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios*, Doc. 16/14, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2001, p. 17.

⁸⁰² La construcción de la teoría del impuesto justo fue acuñada fundamentalmente a partir de SANTO TOMÁS DE AQUINO que desarrolla estos temas en *Summa Teológica*; Parte I, II, cuestiones 90 a 96, en su opinión «un impuesto es justo cuando cumple cuatro principios o causas¹⁹: 1. *La causa final*. Un impuesto sólo es lícito cuando se dedica al bien común. Solamente se debe aprobar en el caso de que los representantes de la sociedad lo consideren justificado por los beneficios que para el bien común producirá la actividad a financiar con él. 2. *La causa eficiente*. El impuesto debe ser aprobado por los representantes de la sociedad, aquellos a los que la constitución política conceda poderes para implantarlo. Además, tiene que ser exigido con las debidas garantías. 3. *La causa material*. El impuesto debe gravar a quien tenga la capacidad económica suficiente para hacer frente a su pago. Es preciso que exista una realidad económica que posibilite la recaudación del tributo. 4. *La causa formal*. La cuantía del impuesto debe guardar una adecuada proporción con la capacidad de pago del obligado a hacer frente al mismo. Este principio constituye “el requisito básico de la justicia del impuesto”». PÉREZ DE AYALA J. L.: “El fundamento deontológico del impuesto, de la Ley fiscal y de la obligación tributaria”, en VV.AA.: *I Jornada Metodológica “JAIME GARCÍA AÑOEROS” sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario* Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Documento N° 11, 2002, p. 287.

⁸⁰³ Vid. NEUMARK F.: *Teoría de los Principios de la Imposición. (Grundsätze gerechter und Ökonomisch rationaler Steuerverpolitik 1970)*, MOHR TUBIN J.C.B.: versión castellana, introducción de FUENTES QUINTANA E., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994, p. 81.

discuto su condición de principio jurídico tributario; pues los principios son normas que obligan a los poderes públicos dentro de límites concretos, los poderes públicos no están obligados a crear impuestos equitativos; están obligados a buscar riqueza y gravarla allí donde la encuentren dentro de determinados límites, esta obligación no podrá afectar derechos, en cuyo caso se prevé que los límites concretos que tanto la capacidad contributiva con la técnica de la progresividad y la no confiscatoriedad, se establecen para garantizar precisamente la justicia del sistema tributario; respetados que hayan sido estos límites, la equidad se alcanza como consecuencia de la aplicación de una técnica impositiva justa y no de un mandato «moral».

Cierto es que la equidad tiene la calidad de principio jurídico en el régimen tributario ecuatoriano, así también es cierto que el desarrollo doctrinario en tal calidad es limitado; ello se debe en gran parte –a mi juicio– a una concepción contemporánea que se tiene de la equidad como principio económico; así, mientras la progresividad permite hacer efectiva la igualdad, la equidad es una herramienta, un criterio técnico en base al cual se distribuye la carga tributaria entre los contribuyentes⁸⁰⁴, de acuerdo con los principios de capacidad contributiva e igualdad; entonces la progresividad, igualmente considerada más que principio jurídico, una técnica impositiva, se despliega a través de la equidad en la imposición.

LEWIN FIGUEROA enfáticamente afirma que en «materia tributaria, el principio o concepto de equidad ha estado más vinculado con el trato igual entre iguales y con el trato desigual entre iguales» este principio suele confundirse con el de la igualdad, y tal como el mismo autor sostiene «pareciera ser que la doctrina lo relaciona más con la justicia, con la exclusión de tratos y clasificaciones arbitrarias y con límites a la tributación confiscatoria». Es interesante dice, que la equidad pueda ser apreciada desde dos ángulos diferentes: el cualitativo y el cuantitativo. De acuerdo con el primero «la equidad tributaria está más ligada al tema de la generalidad y de la uniformidad de tratamiento; desde la perspectiva

⁸⁰⁴ Un ejemplo claro de esta concepción, a pesar de no manifestarlo expresamente se deduce de la lectura del texto de UCKMAR V.: “El principio de la equidad tributaria y el vínculo de solidaridad social: la relación entre las necesidades financieras del Estado y la justicia económica”, en *La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación*, Madrid, Ministerio de Hacienda/CIAT-IED, 2002, pp. 13-32.

cuantitativa, la equidad tributaria está ligada al tema de la capacidad contributiva y, de alguna forma, al tema de la progresividad»⁸⁰⁵.

Por su parte ATALIBA se refiere a la equidad como una condición impuesta al sistema, «requisito de afectar con el mismo rigor a quienes se encuentren en la misma situación, de forma tal que pueda afirmarse que es igual para iguales y desigual para desiguales»⁸⁰⁶; en lo que se conoce en doctrina como equidad horizontal y vertical, viniendo a ser la progresividad, una expresión concreta de la igualdad en sentido vertical.

A decir de ÁLVAREZ y SOTO BLASS el principio de equidad horizontal, desde sus primeras formulaciones por SIDWICK en 1874, prácticamente no ha sido cuestionado y ha recibido escasa atención. La equidad vertical ha sido, por el contrario, un principio mucho más controvertido por la dificultad existente para definir una pauta de diferenciación entre las personas desiguales a la hora de graduar su carga tributaria. Esta situación no significa que se otorgue la primacía a la equidad horizontal sobre la vertical. Al contrario, la equidad vertical ha sido tradicionalmente considerada como la principal y se ha hecho depender de ella a la equidad horizontal⁸⁰⁷.

Estas manifestaciones de la equidad han sido estudiadas a partir de los aportes de NEUMARK⁸⁰⁸, en su mayoría por la Ciencia de las Finanzas Públicas, poco ha podido concretar la doctrina del Derecho financiero, en cuanto a definirlo conceptualmente como principio jurídico, la mayoría de comentarios terminan por direccionar, asociar o incluso asumir como sinónimo del principio de igualdad. Lo cual me lleva a teorizar, que desde la teoría jurídica, la equidad es una manifestación de la igualdad en la progresividad.

Ahora bien, si afirmo que la progresividad es una técnica, entonces sostengo además que, por aquella se logra tanto la equidad vertical, como la horizontal, pues garantiza límites máximos y mínimos para concretar la igualdad entre iguales y por ende diferenciar a los

⁸⁰⁵ Vid. LEWIN FIGUEROA A.: *Principios constitucionales del Derecho tributario. Análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002, pp. 65-66.

⁸⁰⁶ ATALIBA G.: *La obra de UCKMAR...*, óp. cit. XVIII.

⁸⁰⁷ Vid. FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L. y ÁLVAREZ GARCÍA S.: “Principios de equidad y justicia distributiva en la imposición”...óp. cit., p. 28.

⁸⁰⁸ En ese sentido ver PÉREZ DE AYALA: “El fundamento deontológico del impuesto, de la Ley fiscal y de la obligación tributaria”, óp. cit.; y, *Explicación de la técnica de los impuestos*, Jaen, EDESA, 1978; BERLIRI, L. V.: *El impuesto justo*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986, y particularmente MUSGRAVE R., y MUSGRAVE P.: *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986; y, MUSGRAVE, R. A.: “Horizontal equity, once more”, en *National Tax Journal*, vol. XLIII, 1990.

desiguales y conferirles trato diferenciado justificado; en base a ese argumento sostengo mi tesis inicial, por la que la equidad es una manifestación de la igualdad que encuentra en la técnica de progresividad la herramienta para alcanzar justicia tributaria. Consecuentemente hablar de equidad, es hablar de concreciones materiales de los principios de igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad.

La Corte Constitucional de Ecuador sobre la equidad en la sentencia N° 007-13-SIN-CC⁸⁰⁹, señaló que: «El principio de equidad en tanto principio regulador del régimen tributario, garantiza el no establecimiento de un trato diferenciado e injustificado en materia tributaria»; criterio que nos remite al contenido mínimo del principio de igualdad, por lo que asombra, acto seguido afirme: «El principio de equidad tributaria no puede ni debe ser confundido como sinónimo del principio de igualdad tributaria, pero es indiscutible que se relaciona con el establecido en el numeral 2 del artículo 11 del texto constitucional y que puede tener efectos e indudable aplicación en el ámbito de la tributación»; la norma citada por la Corte, corresponde al principio de igualdad general que rige el ejercicio de derechos de acuerdo a la norma fundamental vigente en Ecuador.

Es decir que, si bien no pueden confundirse la equidad con la igualdad, y en ello manifiesto mi acuerdo, la descripción que de equidad brinda esta sentencia, es propia del principio de igualdad y no del principio de equidad; por lo que se afirma, la Corte Constitucional ecuatoriana induce a una confusión conceptual con el contenido de esta sentencia, derivado de la propia configuración constitucional del régimen tributario; en primer lugar porque es el propio constituyente quien o bien asumió a la equidad como sinónimo de igualdad al momento de redactar la nueva Constitución, o bien intentó darle contenido moral al régimen tributario; y en segundo lugar, porque la Corte, pese a aceptar que no se trata de sinónimos, confunde las definiciones, situación que evidencia ese «déficit constitucional» para con la materia tributaria por parte del Derecho constitucional, que se siente con fuerza al revisar el contenido de esta jurisprudencia.

Así también, este error conceptual puede atribuirse como resultado de la omisión del principio de igualdad tributaria en el texto constitucional, pues ello incide fundamentalmente en el desarrollo de la jurisprudencia local, —y ello lo colijo del contexto de las pocas

⁸⁰⁹ Sentencia N.º 007-13-SIN-CC. Caso N.º 0034-12-IN de 25 de abril del 2013, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N.º 4 de 30 mayo de 2013.

sentencias en la materia—, pues la relación entre el principio general de igualdad del artículo 11.2, con el régimen tributario del artículo 300, ha sido posible solo por la alusión al principio de equidad, que tal como lo sostiene la doctrina, se relaciona más que con el Derecho tributario, con el Derecho natural que concurre en el constitucionalismo contemporáneo en Ecuador con la idea del buen vivir.

En ese sentido, al menos en Ecuador, la equidad se convierte en una garantía tanto para ser gravado proporcionalmente a la capacidad de pago como de la progresividad; razón por la que en su expresión jurídica se asocie más bien al principio de justicia tributaria, y la alusión que hiciere la Constitución ecuatoriana, tuviese la intención de remitirse a este valor jurídico superior, que es un criterio indeterminado, para intentar delimitarlo en materia impositiva.

Asumir a la progresividad como técnica de la igualdad cuya manifestación horizontal y vertical es la equidad, permite comprender porque la mayoría de reformas tributarias en el Ecuador, incorporadas precisamente a través de la Ley reformativa para la Equidad tributaria⁸¹⁰ y sus múltiples reformas⁸¹¹ se concentraron en la metodología de los principales impuestos de recaudación nacional; se priorizó la progresión del Impuesto a la Renta; y se incorporó la deducción de gastos personales (alimentación, salud, vivienda, educación y vestimenta) a través de tablas progresivas, entre otras medidas anti elusión.

Precisamente en la motivación de esta ley se asume a la progresividad como una meta, una regla del sistema tributario para alcanzar no solo la igualdad, sino además la justicia

⁸¹⁰ Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, Registro Oficial 242-3 Suplemento del 29 de Diciembre de 2007. Como dato importante cabe señalar que «ley fue aprobada mediante Decreto legislativo, por parte de la Asamblea Constituyente elegida por voto popular exclusivamente para reformar la Constitución; sin embargo, mediante el Mandato Constituyente No. 01, publicado en el Registro Oficial 223 del 30 de noviembre 2007, la Asamblea Constituyente resolvió asumir las competencias legislativas para reformar no solo el marco constitucional del Estado, sino además todo el marco jurídico, aprobación riesgosa que precede a la entrada en vigencia de la Constitución actual, pues en caso de no haberse aprobado mediante referéndum, se habría mantenido vigente la Constitución de 1998 y por ende algunas reformas hubiesen sido inconsistentes con sus principios de esta norma.

⁸¹¹ Ley Orgánica Reformativa e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico, Registro Oficial 392-2S, 30 de Julio de 2008. Ley Reformativa a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, Registro Oficial 497-S, 30 de Diciembre de 2008. Ley Reformativa a la Ley de Hidrocarburos y Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial 244-Suplemento, 27 de Julio de 2010. Ley Reformativa a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, Registro Oficial 094-S, 23 de Diciembre de 2009.

redistributiva, pues se destaca la importancia de la recaudación tributaria para el cumplimiento de los fines sociales y económicos del Estado⁸¹².

3.2.4. La no confiscatoriedad como límite de la contribución progresiva y garantía de justicia impositiva

De acuerdo con GARCÍA NOVOA el Estado social, en tanto evolución del Estado democrático, debe entenderse como aquel que configura el deber de contribuir en el marco de una Constitución Financiera; las Constituciones garantizan el derecho a la propiedad y la visión del ordenamiento constitucional desde la perspectiva del Estado Social y no cuestiona este planteamiento, porque no niega el derecho de propiedad. En efecto dice el autor, todos los órdenes constitucionales, incluso desde la existencia de un Estado Social que propugna la relevancia de los intereses generales, reconocen y protegen el derecho de propiedad y el tributo coexiste con este reconocimiento⁸¹³.

No pretendo en este punto hacer un análisis dogmático a profundidad sobre el principio de no confiscatoriedad⁸¹⁴, en primer lugar puesto que es claro, —al menos para mí— frente a toda la doctrina de los principios de justicia tributaria ya analizados, que más que un principio material, la no confiscatoriedad es un límite a la progresividad⁸¹⁵ y a la suficiencia

⁸¹² Considerandos de la Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico: «Que el sistema tributario ecuatoriano debe procurar que la base de la estructura impositiva se sustente en aquellos impuestos que sirvan para disminuir las desigualdades y que busquen una mayor justicia social.

Que la progresividad de un sistema tributario se logra en la medida que los impuestos directos logren una mayor recaudación que los impuestos indirectos, ya que estos últimos no distinguen la capacidad económica del individuo.

Que el sistema tributario constituye un muy importante instrumento de política económica, que a más de brindarle recursos públicos al Estado permite el estímulo de la inversión, el ahorro y una mejor distribución de la riqueza, por lo que es necesario introducir, en el marco jurídico que lo rige, herramientas que posibiliten un manejo efectivo y eficiente del mismo, que posibiliten el establecimiento de tributos justos y que graven al contribuyente sobre la base de su verdadera capacidad para contribuir».

⁸¹³ GARCÍA NOVOA C.: *La doctrina del principio de solidaridad...*, óp. cit., p. 18. A criterio del autor las normas tributarias siguen siendo normas de injerencia, porque, a diferencia de las normas de derecho privado que presuponen la libertad de contratación y autonomía de la voluntad, son normas que limitan, junto con las penales, el ámbito de la libertad personal o económica del ciudadano.

⁸¹⁴ Para profundizar los estudios respecto a este principio recomiendo revisar BOLLO AROCENA M. C.: «La prohibición de confiscatoriedad como límite constitucional a la tributación» en *Principios tributarios constitucionales*, óp. cit., pp. 367-395; y el trabajo completo de GARCÍA DORADO, óp. cit.

⁸¹⁵ De acuerdo con PÉREZ DE AYALA J.L. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL M.: «Se dice, simplificando y en general, que un impuesto es *progresivo* cuando el tipo impositivo crece al crecer la base imponible;

recaudatoria; y en segundo lugar, puesto que la orientación de esta tesis es la de delimitar los derechos de los ciudadanos contribuyentes obligados por el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público.

En ese sentido procedo inmediatamente a referirme a un criterio general de no confiscatoriedad, aceptado ampliamente tanto por la doctrina como por la jurisprudencia constitucional, particularmente en España. La prohibición de confiscatoriedad aparece en la Constitución precisamente para evitar que el sistema tributario pueda tener una estructura —que aun cuando pudiera facilitar la consecución de determinados objetivos— permitiera su caracterización como sistema confiscatorio⁸¹⁶.

Parece acorde con la justicia tributaria el hecho de que ciertos impuestos sean progresivos, y así se grave con una carga tributaria más que proporcional al que más tiene, al que demuestre mayor capacidad económica permitiendo así un adecuado reparto de la carga fiscal y, por ende, de la riqueza⁸¹⁷.

La progresividad no puede llevar a extremos confiscatorios a un tributo, entendiendo que será este tal, cuando su aplicación reduzca o anule la fuente de riqueza o posesión patrimonial objeto del impuesto.

En tal sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional de España en diversas sentencias como la 27/81⁸¹⁸, por la que afirma «no cabe omitir, [...] los imperativos del art. 31.1 de la Constitución que, al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad».

Esas fronteras precisas a las que se refieren, son la medida de la capacidad contributiva como base de la imposición, y la no confiscatoriedad como límite máximo de la imposición progresiva; teniendo como bien jurídico protegido a la propiedad, garantizada como derecho fundamental y todos los derechos patrimoniales derivados.

cuanto mayor es la magnitud de valor del hecho imponible realizado, mayor es el tipo que se aplica». *Fundamentos de Derecho Tributario*, Madrid, Dykinson, 2013, p. 86.

⁸¹⁶ Vid. BOLLO AROCENA M. C.: “La prohibición de confiscatoriedad como límite constitucional a la tributación”, en *Principios tributarios constitucionales*, óp. cit., pp. 372-373.

⁸¹⁷ PÉREZ DE AYALA J.L. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL M.: óp., cit., 2013, p. 86.

⁸¹⁸ STC 27/1981, cit.

En la reciente sentencia 26/2015⁸¹⁹ se reiteró que el artículo 31 CE «impone un deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a través de un sistema tributario que, teniendo en cuenta la capacidad económica de cada contribuyente, alcance el valor superior de justicia y se inspire en los principios de igualdad y progresividad, **con el límite absoluto de su alcance confiscatorio**».

Al leer este argumento jurídico se genera en mí, una importante necesidad de determinar lo que significa confiscación en materia tributaria, para así comprender lo que debe entenderse por «límite absoluto» de su alcance confiscatorio.

Así, conviene señalar la prohibición de confiscación «supone una clara muestra de la relación existente entre la defensa de la propiedad privada y los tributos, entendiendo que la norma constitucional lo que trata de evitar es una virtual privación de la propiedad de los particulares, por medios indirectos, pero eficaces, como lo son los tributarios»⁸²⁰.

De acuerdo con LÓPEZ ESPADAFOR es preciso centrar la interpretación de la idea de no confiscatoriedad a la luz del derecho fundamental a la propiedad privada, como derecho fundamental consagrado no solo en la Constitución, sino también en la disciplina del derecho comunitario⁸²¹; consecuentemente, este principio constituye en materia tributaria, una especificidad del derecho a la propiedad generalmente reconocido a todos los ciudadanos.

Por tanto, la prohibición de confiscatoriedad como principio tributario, acuna un *derecho a la propiedad privada del contribuyente*; que en forma complementaria a la prohibición general de privación o expropiación —salvo en casos de declarada utilidad pública y con la debida indemnización—, establece una protección especial, a una posible confiscación, que debido a la forma particular en que operan los tributos, no tendría lugar a compensación o indemnización alguna.

Cabe señalar que si bien la imposición no atenta contra la propiedad privada, podría hacerlo cuando fuese encaminada «contra determinados objetos de este derecho, encerrando

⁸¹⁹ Pleno. SENTENCIA 26/2015, de 19 de febrero de 2015 (BOE núm. 64 de 16 de marzo de 2015). F.J. 4 literal b). (El énfasis es añadido)

⁸²⁰ MARTÍNEZ LAGO M. A.: *Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad*, Gaceta Fiscal Nº 81, 1990, p. 156.

⁸²¹ LÓPEZ ESPADAFOR C. M.: *La contemplación del derecho de propiedad en el Derecho originario de la Unión Europea y su proyección en materia tributaria*, La Ley Unión Europea-Revista de actualidad jurídica de la Unión Europea Nº 3, Año 1, Wolters Kluwer, 2015, p. 2.

medidas semejantes a las de una expropiación»⁸²²; aunque hay doctrina que asegura que son los impuestos intervencionistas, aquellos cargados con fines no fiscales⁸²³, los que podrían afectar más el derecho a la propiedad; particularmente considero se puede incurrir además en ella con impuestos ortodoxos —directos⁸²⁴—, cuando el objeto de imposición es el patrimonio; se requiere en estos casos tan solo, bases imponibles altas y/o tarifas lo suficientemente elevadas, como para que el contribuyente, siendo propietario, no tenga capacidad de pago inmediata y tenga que establecer un derecho real de garantía o enajenar el patrimonio para poder cubrir el impuesto; o bien, cuando se aplique desproporcionadamente la regla de la progresividad, —sobre este tema retomaré, más adelante mi disertación—.

Ante tal riesgo, son indispensables, asimismo especiales mecanismos de protección, así, en ese sentido, los principios constitucionales que hoy en día rigen en el sistema propietístico de los particulares son: 1º reconocimiento del derecho a la propiedad privada y a la herencia; 2º sujeción a la ley y cumplimiento de una función social por parte de estos derechos, y 3º producción expropiatoria en aquellos casos en que la utilidad pública o el interés social lo aconsejen, mediante indemnización con arreglo a las leyes⁸²⁵.

Por otro lado, en el marco del Derecho comunitario el artículo 1 del Protocolo Adicional al Convenio Europea para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales establece que: «Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del Derecho

⁸²² Vid. en ese sentido PALAO TABOADA C.: “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”, en *Hacienda y Derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1979, p. 289.

⁸²³ Los tributos intervencionistas, son aquellos que están relacionados con el cumplimiento de objetivos de la política social y económica del Estado. Vid. En ese sentido: MARTÍNEZ LAGO M. A.: *Los fines no fiscales de la imposición...*, óp. cit., pp. 160-161; y, PALAO TABOADA C.: “La protección constitucional de la propiedad privada...”, óp. cit., pp. 307-308.

⁸²⁴ De acuerdo con LÓPEZ ESPADAFOR: «La contemplación del derecho a la propiedad privada desde la perspectiva de la imposición indirecta, nos debe hacer plantearnos [...] no sólo la incidencia de la imposición sobre la titularidad de los bienes, sino esencialmente la incidencia de la imposición sobre el acceso a la propiedad de los mismos, hasta el punto de poder llegar a ser considerada como confiscatoria. La contemplación, desde la perspectiva fiscal, del derecho a la propiedad, no sólo en materia de imposición directa, sino también en materia de imposición indirecta». De acuerdo con este argumento, a través de impuestos indirectos también se puede llegar a incidir en la titularidad o propiedad de los bienes. En ese sentido revisar: *La contemplación del derecho de propiedad en el Derecho originario de la Unión Europea y su proyección en materia tributaria*, óp. cit., pp. 2-35. *La necesidad de concreción de los principios materiales de justicia tributaria en el tratado de funcionamiento de la Unión Europea*, Revista de Contabilidad y Tributación N° 361, 2012, pp. 86-124.

⁸²⁵ Vid. MARTÍNEZ LAGO M. A.: *Los fines no fiscales de la imposición...*, óp. cit., p. 157.

internacional. *Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de poner en vigor las Leyes que juzguen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas*»⁸²⁶.

Se reconoce, por tanto, la denominada excepción fiscal que se configura en el Convenio Europeo como un asunto de la concepción del tributo como una limitación a la propiedad. Y ello no es una manifestación de un ideario liberal contradictorio con la protección del Estado de Bienestar en la Unión Europea, sino expresión de la pura realidad, pues como ha señalado SOLER ROCH⁸²⁷.

La referencia en el Convenio a las «leyes de los Estados juzguen necesarias» supone que el tributo es una inmisión legal en el derecho a la propiedad, cualquiera que sea la perspectiva ideológica que se haya adoptado. La limitación de la potestad tributaria es, por tanto, una inherencia a esa intervención legal, legítima, pues se basa en el deber de contribuir, pero, necesariamente limitada por un criterio de justicia, que no puede ser otro que la capacidad contributiva o el *ability to pay*⁸²⁸.

No se debe olvidar que los tributos cumplen primordialmente con fines que siendo recaudatorios, permiten atender efectivamente el gasto público, y por tanto satisfacer necesidades públicas; lo que se ha de cuestionar siempre, son los límites que la contribución al gasto público ha de tener respecto a la capacidad contributiva de los obligados; y por tanto, lo que se debe vigilar, es que el legislador cumpla con los límites que lleva implícito el poder tributario, y que de ser trasgredidos, estarían vulnerando derechos de los contribuyentes.

En ese sentido SOLER ROCH afirma que «no se puede sin más, deslegitimar el impuesto con base a la defensa del derecho de propiedad, pero tampoco se puede dejar de enjuiciar la legislación tributaria, desde la perspectiva de la protección de ese derecho»⁸²⁹.

⁸²⁶ Protocolo Adicional al Convenio Para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. París, 20 de marzo de 1952. (BOE número 11, de 12 de enero de 1991). El texto de del Protocolo adicional al Convenio para la protección de los derechos humanos y las libertades fundamentales, incluye las modificaciones introducidas por el protocolo número 11, relativo a la reestructuración de los mecanismos de control establecidos en el Convenio, hecho en Estrasburgo el 11 de mayo de 1994 (BOE número 152, de 26 de junio de 1998). (El énfasis es añadido)

⁸²⁷ SOLER ROCH M.T.: “Los derechos humanos ante la normativa tributaria y la aplicación del tributo”, en *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI*, t. II, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, p. 84.

⁸²⁸ GARCÍA NOVOA C.: *La doctrina del principio de solidaridad...*, óp. cit., p. 18.

⁸²⁹ SOLER ROCH M. T.: *Deber de contribuir y derecho de propiedad en de ámbito de protección de los derechos humanos...*, óp. cit. 2015, p. 26.

Precisamente por ello es que las leyes tributarias, pueden ser objeto de enjuiciamiento por parte de los Tribunales supranacionales, encargados de la protección de los derechos fundamentales.

Ya había manifestado que se puede incurrir en «confiscatoriedad» también por efecto de una inadecuada —también podría decirse: desproporcionada— aplicación de la técnica de la progresividad, cuando esta permite alcanzar niveles muy altos de imposición, justificados más que en aptitudes contributivas de los obligados, en fines recaudatorios y redistributivos —este sería el caso de los impuestos intervencionistas—; esta posibilidad hace evidente un nuevo cuestionamiento: ¿hasta qué punto puede gravarse más, a quienes más tienen?

Frente a esta interrogante, en primer lugar es preciso señalar que, comprobada que ha sido la relación directa entre el principio de no confiscatoriedad y el derecho fundamental a la propiedad privada, se puede asegurar que el límite de la contribución progresiva, está en la función de la propiedad en sí misma; pues tal como afirma LÓPEZ ESPADAFOR, si a la propiedad se le pone en la Constitución como privada, sin desconocer su función social, siempre deberá estar en mayor medida al servicio o utilidad del contribuyente, que al servicio o utilidad de la Hacienda Pública⁸³⁰, afirma además —y en ello concuerdo— que la propiedad del contribuyente no puede ser más pública que privada y por ello sus bienes y derechos no pueden estar nunca en mayor medida al servicio del Fisco.

En segundo lugar, para contestar esta interrogante lo recomendable es remitirse al criterio del Tribunal Constitucional de España que ha desarrollado ampliamente doctrina sobre el principio de progresividad, antes de revisar determinados fallos, debemos recordar que «redistribuir riqueza no significa, en efecto, eliminarla, sino al contrario, conservarla y difundirla, en mayor medida». MOSCHETTI, autor de este pensamiento, afirma —y concuerdo plenamente con su criterio— que «no significa tampoco aplastarla, sino distribuirla más equitativamente»⁸³¹, pensamiento que por su trascendencia, me permitirá enfocar el estudio de este principio, en el marco del régimen tributario ecuatoriano.

⁸³⁰ Vid. LÓPEZ ESPADAFOR C. M.: *La armonización fiscal en la Unión Europea y los límites constitucionales a la imposición*, Revista de Contabilidad y Tributación N° 23, 2008, p. 10; *Carencias de la justicia tributaria en la Unión Europea*, Revista técnica tributaria N° 103, 2013, p. 6; y, *La no confiscatoriedad en sede de armonización fiscal*, Impuestos N° 10, La Ley, 2013, p. 5.

⁸³¹ Vid. MOSCHETTI, *El principio de la capacidad contributiva*, óp. cit., pp. 295-298.

Ahora bien, retomando el tema de tipos de tributos y base imponible y tarifas elevadas, para contestar la interrogante previamente planteada, me remito al contenido de la sentencia 90/2009; en primer lugar por ser una de las más recientes en el tema, y en segundo lugar pues la Segunda Sala recoge con precisión en este fallo precedentes en la misma línea argumental⁸³²; afirmando que «aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima, la regularización tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica, por lo que, si en toda regularización fiscal debe respetarse el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE, o, lo que es igual, el hecho imponible que se pretende regular tiene que constituir una manifestación de riqueza, mutatis mutandis debe concluirse igualmente que en ningún caso resulta admisible que por una pura norma de regularización fiscal se suprima y haga desaparecer de la esfera patrimonial de los sujetos pasivos una manifestación de riqueza»⁸³³.

Sobre el límite máximo a la progresividad el Tribunal Constitucional en la misma sentencia sostuvo que: «La prohibición constitucional de confiscatoriedad obliga a no agotar la riqueza imponible y el principio de capacidad económica a no agotar la riqueza so pretexto de la conveniencia o exigencia de contribuir».

Así también, como indica la STC 233/1999⁸³⁴, F.J. 23, «si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución».

⁸³² Sala Segunda. Sentencia 90/2009, de 20 de abril de 2009 (BOE núm. 111 de 07 de mayo de 2009). Cuestión de inconstitucionalidad 5234-2002. Planteada por el Juez de Primera Instancia núm. 1 de Elche en relación con la disposición transitoria decimotercera de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

⁸³³ En esta sentencia resulta útil revisar el F.J. 3, en el contenido del literal c), pues precedentes importantes en la siguiente forma: «Según ha dicho en reiteradas ocasiones el Tribunal Constitucional, el tributo es una prestación patrimonial coactiva que sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida de la capacidad económica (STC 182/1997, F.J. 6). Ahora bien, es verdad que el legislador puede establecer tributos con finalidades no predominantemente recaudatorias o redistributivas, esto es, con fines extrafiscales (SSTC 37/1987, F.J. 13; 197/1992, F.J. 6), y que en el ejercicio de su libertad de configuración puede someter a tributación de forma distinta a diferentes rendimientos, con más razón cuando se encuentre ante la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas (STC 46/2000, F.J. 6). Pero también lo es que en la finalidad contributiva debe necesariamente encontrarse presente el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE; o, lo que es lo mismo, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza [SSTC 37/1987, F.J. 13; y 186/1993, F.J. 4a)], de tal manera que el medio que se articule para gravarlo guarde la debida correspondencia con el fin».

⁸³⁴ STC 233/1999, cit.

De la doctrina constitucional referenciada se puede colegir que se estaría incurriendo en la confiscación por la vía tributaria, cuando para hacer efectivo el pago de un impuesto el contribuyente tenga que recurrir a la liquidación de su patrimonio; ahora bien, también puede considerarse confiscatorio un tributo que «sin llegar a exigir la liquidación parcial o total del patrimonio, el pago del impuesto ... conduce a situaciones en las que la renta que queda disponible, después de pagar, es tan reducida que incluso vulnera el «mínimo necesario vital» que cada sujeto necesita para hacer frente a sus necesidades más esenciales»⁸³⁵.

Por lo que en la articulación del sistema tributario, se entendería que este es justo, cuando en cada tributo se cumplan los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, teniendo como causa de la imposición, tanto a la capacidad económica general, en la que se cuantificarían todas las formas de imposición, frente a su mínimo vital, como a la capacidad contributiva en cada tributo.

En lo que concierne al régimen tributario ecuatoriano, el artículo 300 que lo regula no alude expresamente a este principio; si bien existe una prohibición de confiscatoriedad en la Constitución ecuatoriana, ella es relativa a la declaración de utilidad pública de determinados bienes privados, para el cumplimiento de fines de desarrollo⁸³⁶.

En casos de procedimientos coactivos del Estado ecuatoriano en contra de los administrados, no se cuenta con una garantía constitucional expresa; si bien se ha afirmado que la no alusión a determinados principios en el texto constitucional, no exime al Estado de su obligación de garantizar determinados derechos, en este caso el derecho fundamental a la propiedad y demás derechos patrimoniales, este se manifiesta actualmente débil, frente al poder tributario.

Preocupa que el texto constitucional ecuatoriano haya omitido la constitucionalización de los principios de justicia tributaria más importantes, tales como capacidad contributiva, igualdad y no confiscatoriedad; pues a la postre los principios omitidos, son precisamente aquellos que establecen límites concretos a los poderes públicos

⁸³⁵ En este punto PÉREZ DE AYALA J.L. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL M., aclaran que la liquidación patrimonial puede ser tanto de bienes de producción como de bienes de consumo. Vid. óp. cit., 2013, p. 86.

⁸³⁶ Artículo 323 Constitución ecuatoriana: «Con el objeto de ejecutar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo, las instituciones del Estado, por razones de utilidad pública o interés social y nacional, podrán declarar la expropiación de bienes, previa justa valoración, indemnización y pago de conformidad con la ley. Se prohíbe toda forma de confiscación».

en su accionar tanto legislativo, como en la gestión de los tributos; resultando a mi juicio la mención de los principios tributarios de equidad y progresividad, insuficientes para garantizar los derechos de los contribuyentes.

Por lo expuesto, conviene remitirse nuevamente al contenido del artículo 1 de la Ley de Derechos Laborales ya citada por el que las instituciones del Estado que por ley tienen jurisdicción coactiva, con el objeto de hacer efectivo el cobro de sus acreencias, podrán ejercer subsidiariamente su acción no sólo en contra del obligado principal, sino en contra de todos los obligados por Ley, incluyendo a sus herederos mayores de edad que no hubieren aceptado la herencia con beneficio de inventario; *pudiendo llegar al último nivel de propiedad* de personas naturales cuando la Administración tributaria considere que se ha utilizado personas jurídicas para defraudar, quienes responderán con *todo su patrimonio*⁸³⁷, sean o no residentes o domiciliados en el Ecuador.

Ahora bien, la aludida Ley no menciona si la defraudación deberá haber sido comprobada mediante un proceso penal, para lo cual habría que remitirse al procedimiento contenido en el Código Orgánico Integral Penal COIP⁸³⁸; y al requerimiento de una sentencia condenatoria como requisito pre-procesal a la ejecución coactiva; este vacío normativo, genera un ambiente propicio para desarrollar la tan cuestionada discrecionalidad de la Administración tributaria para determinar lo que a su juicio se considera defraudación y por ende llevar los procedimientos de ejecución coactiva al último nivel de propiedad poniendo en riesgo la seguridad jurídica y los derechos patrimoniales.

Sobre los derechos patrimoniales la Corte Constitucional ecuatoriana no fue precisamente llamada a pronunciarse; sin embargo, la Corte en periodo de transición, tras la aprobación de la Constitución vigente, tempranamente resolvió en la Sentencia N° 021-09-SEP-CC⁸³⁹ sobre el acceso a la justicia constitucional cuando de estos derechos se trate, al resolver un caso sobre debido proceso en un juicio por usurpación.

⁸³⁷ El artículo 2 de esta ley dispone se agregue al texto del artículo 178 del Código de Trabajo el siguiente texto: «En el caso de que se trate del embargo de bienes, en uso de la atribución a que se refiere el Artículo 1 de la Ley para la Defensa de los Derechos Laborales, **la tercería excluyente no suspenderá la ejecución**, sino a partir de que el Tribunal de lo Contencioso Tributario así lo ordene, de existir indicios suficientes de la ilegitimidad del embargo». (El énfasis es añadido).

⁸³⁸ Código Orgánico Integral Penal, denominado COIP, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 180 del día 10 de febrero de 2014. Sección Quinta. Delitos contra el Régimen de Desarrollo, artículo 298. Defraudación tributaria, que incluye 19 actos tipificados como delito.

⁸³⁹ Vid. DE LA GUERRA ZÚÑIGA E. M.: *Introducción al Derecho*, Quito, CEP, 2013, pp. Análisis sobre importación de doctrina en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. CASO: 0177-09-EP. La Corte deniega

Fundamentando con la doctrina de FERRAJOLI⁸⁴⁰; que defiende la separación de la justiciabilidad de los derechos patrimoniales versus los derechos fundamentales; se argumenta que la vía constitucional no procede pues existe una vía que se considera más apropiada —la civil—, en caso de vulneración de los derechos patrimoniales; se impone teóricamente una condición de «inexistencia de otro mecanismo de defensa judicial adecuado y eficaz para proteger el derecho violado» que es aceptada por la Corte —sin mayor análisis, debo afirmar—; por cuanto los derechos patrimoniales nacen del derecho civil-

una acción extraordinaria de protección contra la sentencia del 29 de junio del 2000, dictada por la Jueza Séptimo de lo Penal de Pichincha dentro de la causa N.º 2038-96, acarreado la nulidad por falta de citación de conformidad con los artículos 82 y 346 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con el artículo 11, numerales 1, 3, 6, 7, 8 y 9 de la Constitución en un caso de Usurpación. Esta sentencia resulta histórica y muy particular, por cuanto la acción extraordinaria de protección que se deniega es relativa a una sentencia; el accionante alegaba falta de «debido proceso» por no haber procedido a la «citación» conforme a la ley, el tema relativo a los derechos fundamentales o patrimoniales no debía ser analizado en dicha sentencia por cuanto el accionante no demandó una «acción de protección» por violación de «derechos patrimoniales», lo que presentó fue una «acción extraordinaria de protección» por «incumpliendo de debido proceso».

Sin embargo, la *ratio decidendi* se define no por la comprobación del cumplimiento cabal del debido proceso; sino en la naturaleza del derecho real a la propiedad por cuanto el caso de fondo en las primeras instancias era sobre «usurpación» de un bien inmueble; la misma se concentró en citar en forma constante y seguida a FERRAJOLI en sus obras “Los derechos fundamentales” y “El debate de los derechos fundamentales” y reforzando su argumento citando a ALEXI quien dicerta sobre el mismo tema en igual posición que FERRAJOLI.

La sentencia sienta un precedente jurisprudencial vinculante y de cumplimiento obligatorio en materia de derechos patrimoniales y fundamentales que deniega el acceso a la justiciabilidad constitucional de los primeros por existir una vía considerada más «eficaz», es decir la «civil», todo ello consecuencia de la importación de doctrina de pensadores que fue efectivamente convertida en fuente de derecho a través de la mencionada sentencia.

⁸⁴⁰ Doctrina que predica: «Debido al carácter polisémico de la noción de derecho de propiedad con el que se entiende al mismo tiempo el derecho a ser propietario y a disponer de los propios derechos de propiedad, que es un aspecto de la capacidad jurídica y de la capacidad de obrar reconducible sin más a la clase de los derechos civiles, y el concreto derecho de propiedad sobre este o aquel bien; confusión que a más de ser fuente de un grave equívoco teórico, ha sido responsable de dos opuestas incomprensiones y de dos consiguientes operaciones políticas: la valorización de la propiedad en el pensamiento liberal como derecho del mismo tipo que la libertad y, a la inversa, la desvalorización de las libertades en el pensamiento marxista, desacreditadas como derechos burgueses a la par de la propiedad [...] mientras los derechos patrimoniales son, por así llamarlos, «horizontales», los derechos fundamentales son «verticales»; esto en un doble sentido: primero, en cuanto a que las relaciones jurídicas mantenidas por los titulares de derechos patrimoniales son relaciones intersubjetivas de tipo civilista —contractual, sucesorio y similares— mientras que las relaciones que se producen entre los titulares de los derechos fundamentales son de tipo publicista, vale decir del individuo frente al Estado; el segundo sentido hace referencia a que mientras a los derechos patrimoniales les corresponde la genérica prohibición de no lesión —en el caso de los derechos reales, o bien obligaciones de deber en el caso de los derechos personales o de crédito— a los derechos fundamentales, cuando tengan expresión en normas constitucionales, les corresponden prohibiciones y obligaciones a cargo del Estado, cuya violación es causa de invalidez de las leyes y de las demás decisiones públicas, cuya observancia es, por el contrario, condición de legitimidad de los poderes públicos. Vid. FERRAJOLI L.: *Los fundamentos de los derechos fundamentales*, Madrid, Trotta, pp. 10-11 y 29- 35.

derecho privado, se califica al procedimiento civil como *más efectivo* para perseguir su justiciabilidad y se resuelve denegar el acceso a acciones judiciales en vía constitucional.

Esta sentencia que ha sido severamente cuestionada por tratadistas locales⁸⁴¹, refleja no solamente una confusión entre el concepto derecho humano y derecho fundamental⁸⁴² que se utiliza como argumento para resolver en un caso concreto; sino que además, es un ejemplo preocupante de la concepción general de la Corte sobre el modelo constitucional ecuatoriano y su rol como hacedores del nuevo sistema jurídico⁸⁴³; que siendo garantista, por propia auto-denominación, propende a limitar el acceso a la justicia en materia de derechos patrimoniales.

Siendo el derecho a la propiedad, un derecho fundamental, reconocido en instrumentos de Derechos Humanos ratificados por el Ecuador, una sola sentencia ha logrado sentar un precedente general, vinculante y obligatorio que además de haber limitado al acceso

⁸⁴¹ De acuerdo con FARITH SIMÓN «En la Sentencia del caso No. 0177-09-EP de 11 de marzo del 2010, luego de transcribir parte de la definición de FERRAJOLI, la Corte concluye que <...entendidos en su verdadera dimensión y diferenciación los derechos fundamentales y los derechos patrimoniales [...] el asunto de fondo se relaciona con los derechos de posesión y/o derecho de propiedad [...] cuestión que no procede ser ventilada por vía constitucional, menos aún en una acción extraordinaria de protección». La confusión aparece con más claridad en un fallo de 13 de agosto del 2009. La «argumentación» del mismo es tan endeble que puedo afirmar que la sentencia podría ser considerada «arbitraria». La Corte establece que el punto central en el caso es determinar si «...la disputa de un bien inmueble, como se evidencia en este caso, es o no un derecho fundamental», posteriormente, y a partir de la definición de derechos fundamentales de FERRAJOLI ya estudiada, concluye que un derecho patrimonial no es un derecho fundamental (correcto desde la perspectiva formal propuesta por el autor), y afirma a partir de esto que al ser <...el derecho de propiedad...núcleo central de la demanda en cuestión [no se] evidenci[a] violación de derechos constitucionales...». SIMÓN CAMPAÑA F.: «La noción “derechos fundamentales” en la jurisprudencia de la autodenominada Corte Constitucional ecuatoriana (La exclusión del derecho de propiedad de la acción extraordinaria de protección por no ser “derecho constitucional”», en CORDERO HEREDIA D.: (coord.), *Nuevas instituciones del derecho Constitucional ecuatoriano*, t. II, Quito, Fundación Regional de Asesoría en Derechos Humanos INREDH, 2010, p. 284.

⁸⁴² Confusión que se refleja en varios pronunciamientos de la Corte Constitucional de Ecuador, pues en el mismo sentido y reproduciendo casi textualmente argumentos y citas de la sentencia analizada encontramos se resolvieron los casos No. 0026-09-AN de 8 de octubre del 2009; No. 0005-09-IS de 29 de septiembre del; No 0187 2009 de 6 de agosto del 2009; No. 0159-09-R de 15 de julio del 2009; No. 0177-09-EP de 13 de agosto del 2009; No. 1075-07-RA de 16 de junio del 2009; Nro. 0086-09-RA de 16 de junio del 2006; Nro. 0060-2009-RA de 16 de junio del 2009; No. 0126-09-EP de 1 de octubre del 2009; No. 1147-08-RA de 22 de julio del 2009; No. 1493-08-RA de 30 de junio del 2009; No. 0150-09-RA de 30 de junio del 2009; No. 0139-09-RA de 23 de junio del 2009; No. 0022-2009-RA de 24 de diciembre del 2009. Para profundizar sobre el alcance de estas sentencias, ver SIMÓN CAMPAÑA F.: óp. cit. p. 262.

⁸⁴³ De ahí que hubiese advertido con preocupación, la importancia que las teorías sobre el realismo jurídico han cobrado en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, haciendo del *Derecho de los jueces*, una nueva forma de ordenación constitucional, que puede llegar a exacerbar el poder de la Corte Constitucional, en un sistema jurídico cuyo modelo de Estado Constitucional, no ha dejado de ser de Derecho, aun cuando quiera afirmarse lo contrario.

a la justicia constitucional en el caso concreto, demuestra una posición jurídica extrema y evidentemente polarizada respecto a la naturaleza jurídica de este derecho.

Este precedente, en el contexto de la *no constitucionalización* del principio de *no confiscatoriedad* y la norma precitada para el cobro de acreencias a favor del Estado vía contenciosa, dejan abierta una peligrosa posibilidad de afectación a los derechos patrimoniales de los contribuyentes y responsables solidarios.

Si bien es difícil encontrar tributos vigentes que efectivamente resulten confiscatorios⁸⁴⁴, no puede olvidarse que aunque el sistema tributario propenda a la justicia, por su metodología o incluso por la tarifa, alguno de ellos podría producir tal efecto. Se advierte entonces la responsabilidad del legislador tanto en la configuración de los diversos tributos, como la concesión de facultades normativas a los organismos de administración de tributos, sobre todo en cuanto a la determinación de tarifas progresivas⁸⁴⁵.

Una de las mayores preocupaciones sobre la confiscatoriedad en el Ecuador es el pago del anticipo al impuesto a la renta al cual están obligadas todas las personas naturales, sucesiones indivisas, obligadas o no a llevar contabilidad, empresas que tengan suscritos o

⁸⁴⁴ Al cierre de la presente investigación —septiembre 2015— el proyecto Ley Orgánica para la Distribución de la Riqueza, que pretendía reformar la tarifa del impuesto a las herencias, donaciones, legados, y otros acrecimientos patrimoniales, hasta el 47.5% para herederos directos —legatarios—, y de hasta el 75% en los demás casos, se mantiene «temporalmente retirado» por el Ejecutivo, no procediendo el archivo del proyecto, como debería ser conforme la Constitución vigente. Así también, corre la misma suerte de «retiro temporal» del proyecto presentado con tan solo dos días de diferencia, la Ley Orgánica reformativa al Código Orgánico de Organización territorial, autonomía y descentralización COOTAD, que contiene la propuesta del ejecutivo para crear un nuevo *impuesto a la ganancia extraordinaria en la transferencia de bienes inmuebles*; reforma anunciada públicamente, que pretende configurar una figura diferente al *impuesto a las ganancias por transferencias de bienes y plusvalía* ya vigente, y que es administrado por los Gobiernos Autónomos Descentralizados, esta nueva figura será administrada por las mismas entidades, pero solamente dos tercios de la recaudación formarán parte del presupuesto local, la restante tercera parte estaría destinada al financiamiento del Presupuesto General del Estado.

⁸⁴⁵ Este comentario goza de relevancia en el ordenamiento tributario ecuatoriano, pues a partir de la Ley reformativa para la equidad tributaria en el Ecuador, se ampliaron las facultades normativas del Director del Servicio de Rentas Internas, quien establece a través de Resolución Nacional, bases imponibles y tarifas en los principales impuestos de recaudación nacional. Así en la Resolución RES-NAC-DGERCGC13-00858, el SRI aprobó la tabla progresiva para la determinación y pago del Impuesto a la Renta del año 2014, con un mínimo exento de hasta \$ 10.410 USD (moneda de curso legal); para el año 2015 se emitió la Resolución RES-NAC-DGERCGC14-00001085, aprobando la tabla del impuesto a la renta 2015, con un mínimo exento de hasta \$ 10.800 US. De acuerdo con la tarifa progresiva del Impuesto a la Renta de las personas físicas se puede llegar a pagar hasta un 35% de la base imponible; lo cual ha sido considerado a nivel local, no solo desproporcionado, sino además un castigo al éxito económico de los contribuyentes. Las herencias, donaciones, legados y hallazgos, son considerados un tipo de renta para efectos de este impuesto, pero tiene una tarifa progresiva diferenciada, que llega al 35%; se debe tener en cuenta que se trata de acrecimientos patrimoniales, por lo que en algunos casos se deba liquidar este patrimonio para poder cumplir con el pago del tributo.

suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, así como las demás sociedades⁸⁴⁶.

Este anticipo se cancela previa declaración, en dos pagos durante el ejercicio fiscal en curso, mismo que constituye crédito tributario para efectos del pago del Impuesto a la Renta⁸⁴⁷; los principales cuestionamientos se dieron con la cuarta reforma a esta figura desde que entrare en vigencia la Constitución actual⁸⁴⁸, pues dicha reforma convirtió el anticipo del Impuesto a Renta en un impuesto mínimo presuntivo de derecho⁸⁴⁹; esta figura es considerada por algunos teóricos locales —entre los cuales me aludo— como un impuesto diferente, pues para el cálculo considera patrimonio y activos de las empresas, ha sido reformado con demasiada frecuencia⁸⁵⁰, actualmente se paga en base a dos reglas, que a su vez separa a los contribuyentes en dos grupos.

⁸⁴⁶ Según la definición del artículo 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno, obligados a la liquidación y pago del anticipo de Impuesto a la Renta de conformidad con los literales a) y b) del numeral 2 del Art. 41 de la LORTI.

⁸⁴⁷ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, LORTI Codificación 26. Registro Oficial Suplemento 463 de 17-nov-2004. Última modificación: 20-may-2014.

⁸⁴⁸ Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de Diciembre del 2009, entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2010.

⁸⁴⁹ Impuesto que no era objeto de devolución aun cuando se verifiquen pérdidas en las empresas o que el impuesto final sea menor que el anticipo. Artículo reformado por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de Diciembre del 2009

«Art. 41.- Pago del impuesto.- Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas: [...] 2.- Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:

a) Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual:

Una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo;

b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades:

Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros: - El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total. - El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta. - El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total. - El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta».

⁸⁵⁰ Artículo reformado por Art. 96 de Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007. Literal e) sustituido por Art. 7 de Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 392 de 30 de Julio del 2008. Literal i) sustituido por Ley No. 1, publicada en Registro Oficial Suplemento 497 de 30 de Diciembre del 2008. Numeral 2. reformado por Disposición Final Segunda de Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 48 de 16 de Octubre del 2009. Artículo reformado por Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 94 de 23 de Diciembre del 2009. Inciso último del literal b) sustituido y literales j), k), l) y m) agregados por Ley No. 00, publicada en Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de Diciembre del 2010. Literal b) reformado y n) agregado por

El primero conformado por personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual; y el segundo, conformado por las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades.

Al hablar sobre el principio de igualdad, se afirmó que ciertas diferencias y trato diferenciado no representan vulneración al principio de igualdad, ni atentan contra el principio de capacidad contributiva, cuando estas diferencias están plenamente justificadas por el legislador; ahora bien, ¿bajo qué lógica el legislador ecuatoriano asume que existe diferencias entre estos grupos de contribuyentes?, y lo que es más preocupante, ¿bajo qué argumento se puede afirmar que la actividad económica de las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, es semejante a la actividad de las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, al punto de agruparlos y establecer una metodología de cálculo y porcentaje unificado para este grupo?.

Sin aplicar criterios demasiado elaborados sobre capacidad contributiva, es evidente que existe una diferencia entre personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, que pueden deducir gastos personales para garantizar su mínimo vital, respecto de la capacidad contributiva de las empresas con contratos en materia de hidrocarburos, cuya deducción de gastos tiene un régimen diferenciado, relacionado con la naturaleza de la actividad económica; entonces ¿por qué el legislador los inscribe en un mismo grupo?; no encuentro, a decir verdad una respuesta, ni desde el punto de vista jurídico, ni desde el punto de vista económico, lo suficientemente sólida, para manifestar mi concordancia con esta norma; por lo que ratifico mi preocupación inicial respecto a esta figura tributaria y el principio de no confiscatoriedad.

Por otra parte, los derechos patrimoniales nuevamente se ponen en juego, cuando los contribuyentes del segundo grupo, deben calcular el anticipo a pagar considerando el patrimonio y los activos totales; desnaturalizando a mi juicio el Impuesto a la Renta, del cual el anticipo es crédito tributario, pues este grava la percepción de ingresos; una vez más los

Ley No. 0, publicada en Registro Oficial Suplemento 847 de 10 de Diciembre del 2012. Decreto Ejecutivo No. 10, publicado en Registro Oficial 15 de 14 de Junio del 2013.

criterios para establecer el cálculo del anticipo no evidencian que se haya considerado la verdadera capacidad contributiva de los obligados.

Ante estos y otros cuestionamientos, la Corte Constitucional ecuatoriana ha recibido múltiples acciones de inconstitucionalidad del anticipo, argumentando tanto el hecho de que solo en caso de estado de excepción declarado por el Presidente de la República se podrá recaudar anticipadamente tributos⁸⁵¹; así como vicios confiscatorios por la metodología en el cálculo; ante lo cual la Corte ha emitido algunas sentencias interesantes.

En la sentencia N° 006-13-SIN-CC por casos acumulados⁸⁵² la Corte rechazó las acciones de inconstitucionalidad que alegaban vulneración a múltiples derechos tales como *derecho a la legalidad y seguridad jurídica*, pues los accionantes argumentaban que el anticipo del impuesto a la renta es un tributo distinto del impuesto del que es crédito tributario, así también se argumentó que esta figura vulnera el *derecho a la propiedad* por la forma de cálculo y límites a la devolución, e incluso el *derecho a la libertad de empresa y derecho al trabajo*, por considerar que afecta la liquidez de las sociedades.

La sentencia en lo principal dice: «la Corte Constitucional debe precisar una vez más que el anticipo de impuesto a la renta determinado en el artículo 41 es netamente un «mecanismo», o en otras palabras «una obligación devengada del impuesto a la renta» que en nada limita el derecho de las personas a desarrollar sus actividades económicas, ya que lo único que hace es establecer formas de recaudación por adelantado del tributo mencionado, que se constituyen en crédito tributario para el pago del impuesto». Nuevamente pregunto, ¿bajo qué lógica jurídica puede aceptarse como sinónimos o equivalentes a las obligaciones formales con los mecanismos para hacer efectivas dichas obligaciones?; una vez más no encuentro respuesta a una interrogante que nace del contenido de dicho pronunciamiento.

Respecto al derecho a la propiedad, la Corte reconoce éste —y por lo tanto su prohibición de confiscación— recordando que este ha sido reconocido como un derecho humano en el ámbito internacional, tal es el caso Declaración Universal de los Derechos Humanos, en el artículo 17 que establece: «1. Toda persona tiene derecho a la propiedad, individual y colectivamente; 2. Nadie será privado arbitrariamente de su propiedad»; por lo que sostiene «significa que tanto a nivel constitucional como internacional se ha reconocido

⁸⁵¹ Artículo 165. Estado de excepción, inciso segundo: «Declarado el estado de excepción, la Presidenta o Presidente de la República podrá: 1. Decretar la recaudación anticipada de tributos».

⁸⁵² Sentencia N° 006-13-SIN-CC. Caso N° 0036-10-IN, cit.

a la propiedad como un derecho de toda persona que no puede ser vulnerado por el Estado bajo ninguna circunstancia».

En ese sentido la Corte afirma: «En materia tributaria, este derecho tiene especial significación, ya que el Estado al ostentar poder tributario para exigir a los particulares parte de su riqueza, se encuentra en una situación de ventaja sobre estos. Por lo que, la prohibición de confiscación desde los inicios de la República, más que un derecho, ha sido una garantía para los contribuyentes de que las exacciones tributarias sean racionales en consideración a su capacidad económica».

Sin embargo al analizar la norma impugnada de manera breve sostiene que ésta lejos de afectar la capacidad contributiva o vulnerar el derecho a la propiedad, por el contrario es una garantía, ya que estimula el empleo, así como conductas económicas ecológicas y responsables, en conformidad con los principios del régimen del buen vivir.

Esta sentencia que se pronuncia sobre algunos principios tributarios, deja a mi juicio importantes vacíos, al tener la Corte, oportunidad para reconocer y desarrollar aquellos principios no constitucionalizados en la norma fundamental vigente, se limita a citar algunas definiciones para argumentar la constitucionalidad del anticipo, pese a lo cual, el análisis es básico y limitado, por lo tanto no constituye a mi juicio argumento suficiente.

Cabe añadir que la Corte pese a defender el anticipo, nada dice sobre los «pagos a cuenta» que han sido estudiados profusamente por la doctrina⁸⁵³ y cuya figura técnicamente se asemeja a la estructura y características del anticipo acusado de inconstitucionalidad. La Corte se tropieza constantemente en esta sentencia, pues por un lado reconoce derechos fundamentales como el *derecho al trabajo* y el *derecho a la propiedad*, y por otro lado avala el trato diferenciado en la modalidad de cálculo del anticipo, sin desarrollar de manera suficiente argumentos que justifiquen que el efectivamente el anticipo no vulnera tales derechos.

⁸⁵³ Por ejemplo se pueden revisar los trabajos de LEJEUNE VALCÁRCEL E.: *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, EDESA, 1983; ASOREY RUBÉN O.: “Exigibilidad de los Anticipos con posterioridad al vencimiento anual del gravamen (1)”, en *Derecho tributario, Doctrinas esenciales 1936-2010*, NAVARRINE, S. C., (Dir.) t. III, La Ley, Buenos Aires, 2010. COLLADO YURRITA, MIGUEL ÁNGEL; “Retenciones y otros pagos a cuenta”, en ACOSTA E. S.: (coord.), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto Sobre el Patrimonio*, Aranzadi, Pamplona, 1995.

Por otro lado, en la sentencia N° 007-13-SIN-CC que rechazó otra acción de inconstitucionalidad en contra del anticipo⁸⁵⁴ la Corte señaló: «No se vulnera el principio de equidad tributaria —artículo 300 de la Constitución de la República— porque exista una diferencia en el trato y devolución del anticipo del impuesto a la renta por parte del sujeto pasivo, sino porque existe distinción del monto sobre el cual tributa y el giro del negocio o actividad comercial que ejecuta el sujeto pasivo [...] este trato diferenciado, «entre iguales» es absolutamente ajeno al derecho constitucional a la propiedad en la temática de tributos»⁸⁵⁵.

De este pronunciamiento de la Corte Constitucional, el mismo al que hicimos referencia respecto a la afirmación de que no puede considerarse a la equidad como sinónimo de igualdad; la alusión al principio de equidad, pese a que se relaciona con el principio de igualdad general del artículo 11 de la Constitución, no constituye argumento suficiente para resolver la constitucionalidad de la figura impugnada, pues en base a un razonamiento elemental, la Corte asume que el trato diferenciado tanto para el cálculo como para la devolución del impuesto no vulnera el principio de equidad; y lo que es sorprendente, de manera tajante afirma que el trato desigual «es absolutamente ajeno al derecho constitucional a la propiedad en la temática de tributos»; entregando una sentencia pobre en análisis, sesgada en cuanto al criterio vertido y absolutamente errada respecto a los contenidos mínimos del derecho constitucional a la propiedad.

Al ser la ecuatoriana, una Constitución nueva, con un modelo constitucional garantista innovador, en sus pocos años de vigencia, una Corte Constitucional igualmente nueva, con acciones constitucionales diferentes a las de su predecesora, tales como la acción de protección; es normal encontrar vacíos y fallas en las sentencias; sin embargo, a mi juicio las pocas oportunidades que ha tenido el Juez constitucional en el Ecuador para tomar posición frente a la protección de los derechos de los contribuyentes, —lo cual dicho sea de

⁸⁵⁴ Sentencia N.º 007-13-SIN-CC. Caso N.º 0034-12-IN cit. Nótese que esta y la sentencia de casos acumulados son de la misma fecha, y dado que se demanda la inconstitucionalidad del anticipo al Impuesto a la Renta por similares razones, no se entiende porque no se incluyó dentro de los casos acumulados, más allá de ello contiene afirmaciones a considerar.

⁸⁵⁵ (Énfasis añadido) Entre las corchetas: «y ello se desprende de las normas analizadas, en las que por un lado, literal a del numeral 2 del artículo 41, se encuentran las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual que, por el monto que tributan y por el giro del negocio que realizan, requieren de un trato diferente respecto a la devolución del anticipo del impuesto a la renta; por otro, literal b del numeral 2 del artículo 41, deben tener un procedimiento para la reducción o exoneración del pago...»

paso, es uno de sus roles fundamentales—, han sido desaprovechadas por la Corte; pues contrario a amparar los derechos de los contribuyentes, o de explicar porque la norma impugnada no vulnera los derechos aludidos, se ha dedicado a defender tanto esta figura, como la medida recaudatoria. Considero que estos pronunciamientos quedan en deuda con los contribuyentes y dejan vacíos importantes, que se espera sean cubiertos con mejores y más profundos análisis. Un argumento más en favor de mi tesis, sobre el súbdito fiscal ecuatoriano.

Cierro este capítulo, luego de haber estudiado los principios constitucionales que informan el deber de contribuir al gasto público, investigación que me permitió identificar y describir argumentada y sistematizadamente los derechos de los que considero se encuentra asistido el contribuyente en su relación con el Estado, una relación que si bien es jurídica y no lleva en su naturaleza intrínseca una relación de poder, bien podría convertirse en esta, cuando se pretende subordinar al contribuyente al pago de tributos bordeando peligrosamente los límites de la capacidad contributiva, arriesgando su patrimonio y poniendo en peligro la igualdad que debe caracterizar al vínculo jurídico impositivo, convirtiendo al contribuyente en el súbdito fiscal de un régimen recaudatorio.

CAPÍTULO IV

LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN EL MARCO DE UN RENOVADO DERECHO CONSTITUCIONAL FINANCIERO

1. Ejercicio efectivo de los derechos del contribuyente en el cumplimiento del deber de contribuir. **2.** El rol de los Tribunales supranacionales para el ejercicio efectivo de los derechos de los contribuyentes. **3.** El rol de los principios constitucionales en la actual configuración del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público. **4.** Consideraciones finales. Hacía un renovado Derecho constitucional financiero.

1. Ejercicio efectivo de los derechos del contribuyente en el cumplimiento del deber de contribuir

En el contexto prefijado de esta investigación se encontraron argumentos suficientes para construir una teoría de los derechos de los contribuyentes a partir del análisis del contenido material de los principios jurídicos que informan el deber de contribución al gasto público. Ahora bien, descritos que han sido los referidos derechos, precisa como colofón a esta propuesta teórica, tanto describir el rol de los principios tributarios en la edificación de estos derechos, como emitir criterio respecto a su ejercicio efectivo, actividad a la que procedo sin más preámbulo, para lo cual es preciso recapitular algunas ideas esbozadas en capítulos anteriores.

Una clasificación tradicional de derechos constitucionales agrupa tres tipos de derechos, a saber: a) Derechos fundamentales y libertades públicas; b) Derechos y deberes de los ciudadanos, —en los que, está incurso el deber de contribuir al gasto público—; y, c) «aquellos otros derechos que el constituyente consideró que ni la sociedad ni el Estado dependen perentoriamente para su subsistencia, y respecto de los cuales, por otra parte, el Estado no está en condiciones de asumir compromisos ciertos para asegurar su ejercicio y disfrute [...] Su rótulo «Principios rectores de la política social y económica», sólo expresa esa no exigibilidad de prestaciones estatales por no ser considerados derechos públicos subjetivos»⁸⁵⁶, pero el constituyente las incluye en el texto de la norma fundamental, como deberes ciudadanos.

⁸⁵⁶ Vid. TORRES DEL MORAL A.: *óp. cit.*, p. 263- 264.

Del análisis tanto dogmático como jurisprudencial de los principios tanto formales como materiales del referido deber, con la reorientación advertida al comenzar el capítulo tercero, se ha podido identificar algunos derechos de los contribuyentes, que fueron catalogados como públicos subjetivos, pues obligan a toda la Administración Pública a su cumplimiento y que fueron definidos en forma general como aquellos de los que una persona está asistida para exigir su garantía y protección al Estado; derechos cuyo análisis no ha sido habitual en la doctrina financiera y tributaria.

Ahora bien, hasta el momento poco se ha dicho sobre la naturaleza de estos derechos respecto a una posible condición de «fundamentales», y ello se debe a que el reconocimiento en tal calidad es producto de una necesidad tanto social como jurídica de reivindicarlos y de elevarlos a la categoría de constitucional, para garantizar en forma más directa su protección, por ello como primera idea central de la teoría propuesta, se afirma que existe un conjunto de derechos subjetivos, connaturales a la condición de contribuyente, que se manifiestan parte de la relación jurídico tributaria, y que estos pueden ser considerados o no como fundamentales dependiendo grado de desarrollo constitucional de los derechos en los diversos ordenamientos jurídicos.

RODRÍGUEZ BEREJO afirma que los derechos fundamentales⁸⁵⁷ no sólo contienen derechos subjetivos de los individuos, en cuanto garantizan en su ámbito vital un status jurídico a la libertad individual frente a las injerencias del poder público que otorga a las personas un derecho a la defensa y el resarcimiento frente al Estado sino también principios objetivos básicos del ordenamiento constitucional⁸⁵⁸.

De acuerdo con ALEXY diversos fenómenos pueden ser designados con la expresión «derechos». Para los derechos fundamentales es eminentemente significativo el concepto de derecho a algo⁸⁵⁹; y los derechos subjetivos a lo largo de este capítulo son precisamente pretensiones normativas con un destinatario común, el Estado a través de los poderes públicos que participan del sistema tributario.

⁸⁵⁷ Vale la pena mencionar que no todos los derechos humanos son derechos fundamentales, y que éstos fueron denominados simplemente ‘derechos’ antes de ser declarados como tal.

⁸⁵⁸ RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Igualdad tributaria y tutela constitucional...*; óp. cit., p. 21.

⁸⁵⁹ Vid. ALEXY R.: *Theorie der Grundrechte*, 1985; segunda edición 1994; GARZÓN VALDÉS E.: (trad.). *Teoría de los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 189; y “Derechos fundamentales”, en *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*, Bogotá, Universidad del Externado de Colombia, 2003, p. 19.

Los derechos y garantías de los contribuyentes o más, exactamente, de los obligados tributarios se manifiestan y proyectan en múltiples ámbitos normativos: desde el propio texto constitucional cuando regula los derechos y libertades públicas, alguno de los cuales sin duda se pueden ver afectados con ocasión de la aplicación de nuestro sistema tributario, hasta las simples reglas de educación o normas de cortesía que cuando el ciudadano se relaciona personalmente con la Hacienda Pública en el marco de cualquier procedimiento tributario han de ser respetadas por los funcionarios con los que el obligado tributario deba tener trato directo⁸⁶⁰.

Desde la perspectiva de los derechos fundamentales SOLER ROCH afirma que la protección de aquellos que corresponden al contribuyente «no puede considerarse una exigencia distinta ni excepcional respecto de los derechos y garantías constitucionales que, con carácter general, se reconocen a todos los ciudadanos». En ese contexto, sostiene que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, que implica una sujeción de los contribuyentes a lo dispuesto en leyes tributarias, no significa que dicha sujeción suponga un menoscabo, ni menor grado de protección de aquellos derechos⁸⁶¹.

Con convicción en estos argumentos y teniendo claro, tal como la misma autora afirma, que el deber de contribuir al gasto público no constituye un límite a los derechos de los contribuyentes; sino más bien, que los derechos del contribuyente, incluido el de contribuir en la medida de la capacidad contributiva, constituyen un límite al deber de contribución, me fue posible identificar multiplicidad de derechos subjetivos, —que declarados o no como fundamentales—, asisten al contribuyente.

Esta determinación, de una más completa gama de derechos del contribuyente, es el resultado de una interpretación en sentido material de cada uno de los principios que informan el deber de contribución al gasto público, y que considero son connaturales a la condición subjetiva del «ciudadano» en calidad de «contribuyente», derechos que se recopilan y presentan a continuación.

⁸⁶⁰ Vid. SERRANO ANTÓN F.: “Los derechos y garantías de los contribuyentes en el ordenamiento jurídico español”, en TROYA JARAMILLO J.V. y MURILLO F.: edit., Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador, Quito, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos, 2010, pp. 153-154.

⁸⁶¹ Cfr. SOLER ROCH M. T.: “Deber de contribuir y derecho de propiedad...”, óp. cit. 2015, pp. 23-24.

Para comenzar, se identificó el *derecho a la legalidad* en materia tributaria, que consiste en el derecho de los contribuyentes al cumplimiento de obligaciones tributarias creadas únicamente por ley, aquí la reserva de la ley cobra vital sentido para definir aquellos elementos del tributo que deberán estar normados en ley, y cuales podrán regularse vía reglamento u otro acto normativo de autoridad competente.

Este *derecho a la legalidad*, deviene de un derecho público subjetivo consolidado e históricamente reconocido, como lo es, el derecho a participar democráticamente en la toma de decisiones públicas, que en materia tributaria se conoce como el *derecho a la autoimposición*, se enlaza indefectiblemente con un derecho más amplio y considerado como fundamental denominado *derecho a la seguridad jurídica*, el entronque de ambos propende a la certeza de la norma jurídica como garantía constitucional y por ende a un nuevo derecho subjetivo.

Así también los *derechos del debido proceso o derechos procesales*, derechos de prestación como habíamos visto, que básicamente comportan el derecho a las dotaciones materiales y personales necesarias en la administración de justicia⁸⁶² en el marco tanto de la tutela judicial efectiva, como de los procedimientos en sede administrativa; derechos que han sido reconocidos constitucionalmente como a la defensa, a presentar peticiones, a ser escuchado por la Administración Pública, entre otros; derechos que —a mi juicio— forman parte de un derecho más amplio y complejo; aquel denominado derecho a la seguridad jurídica; su constitucionalización han sido clave para la protección del ciudadano contribuyente, aunque comienzan a ser insuficientes en el espectro de la defensa en vía jurisdiccional, pese a ser de aplicación directa de la norma constitucional sin requerimiento de desarrollo normativo.

Particular importancia se confiere en materia tributaria al *derecho a la propiedad privada del contribuyente*, pues se entiende que en calidad de derecho fundamental, tiene la misma jerarquía frente a los demás fundamentales y el Estado está obligado a garantizar su protección; sin embargo resulta en materia impositiva ser el más propenso a la vulneración, pues la función primaria de la Administración tributaria, es la gestión y recaudación

⁸⁶² Vid. TORRES DEL MORAL A.: óp. cit., p. 266. En Derecho procesal tributario se entiende además como aquellos derechos al debido proceso en los actos y procedimientos en sede administrativa, en ese ámbito: «Los derechos y garantías del obligado tributario no son otros que los que en general se contemplan en el citado artículo 34», Ley 30/1992. Vid. SERRANO ANTÓN F.: óp. cit., p. 154-155.

suficiente de tributos que permitan solventar el gasto público; más aún, cuando se ha constitucionalizado la suficiencia recaudatoria como principio, por lo que el principio de no confiscatoriedad, se estatuye como límite connatural a la progresividad y recaudación excesiva que pueda derivar en confiscación.

La propiedad suele ser vista en sentido restringido, en el ámbito del derecho real; sin embargo, dada la naturaleza de la obligación tributaria y los diversos mecanismos coactivos para hacer efectivo el pago; la propiedad a la que tiene derecho el contribuyente debe ser vista en un sentido más amplio, comprendido todo tipo de bienes y derechos, en definitiva de todo lo que tenga un valor económico⁸⁶³, y que por tanto pueda ser objeto de confiscación por la vía impositiva.

Adicionalmente del estudio de los principios materiales de justicia impositiva, se puede colegir que existen otros derechos subjetivos; el primero derivado del principio general de la igualdad, en calidad de *derecho a la igualdad tributaria*, que por antonomasia, recepta la calidad de fundamental del derecho general a la igualdad reconocido en casi todas las Constituciones de mundo y se enlaza con el reconocido *derecho a la no discriminación*.

Paralelamente, en la doctrina contemporánea, se tiende a hablar de un derecho subjetivo cuya naturaleza en calidad de fundamental o no, se encuentra en plena discusión en diversos sectores de la doctrina; y este es el *derecho a contribuir al gasto público en la medida de la capacidad contributiva*, es aquí donde los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad interaccionan materialmente para configurar este derecho, producto básicamente de la interpretación finalista de los principios del sistema tributario, pues estos, al imponer límites a los poderes públicos que ostentan poder el tributario, en forma directa construyen y delimitan un derecho, que podría ser vulnerado, precisamente por traspasar los límites constitucionales de los principios descritos.

Este conjunto de derechos que han sido identificados a lo largo de esta tesis y a los cuales se ha intentado aportar en su delimitación conceptual, son en mi criterio parte del contenido esencial del Derecho constitucional financiero; pues se afirma no tiene mayor sentido, en nuestro tiempo y con la evolución de los Estados en materia de derechos humanos,

⁸⁶³ Vid. SOLER ROCH M. T.: “Deber de contribuir y derecho de propiedad..., óp. cit. 2015, p. 25. En sentido así mismo amplio, fue interpretado este derecho, por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos TEDH, en decisión de 20 de febrero de 2005, con ocasión del caso Gasus Dossier und Födertechnik GMBH vs. The Netherlands.

el pronunciarse sobre principios constitucionales financieros, omitiendo el estudio de aquellos derechos que resultan protegidos precisamente como consecuencia de la imposición de límites al poder tributario del Estado.

Uno de los principales problemas que se observa en la Constitución Financiera, es la protección de las libertades personales públicas, frente al poder tributario de Estado; de acuerdo con VOGEL «normalmente el Derecho constitucional, sólo ha tomado en consideración la protección de estas libertades frente a las intromisiones directas y activas del Estado —mandamientos y prohibiciones—, privación de libertad, lesiones corporales, allanamiento de morada, ataques a la propiedad»⁸⁶⁴; lo cual implica a mi juicio que un amplio espectro de derechos de los ciudadanos contribuyentes ha sido desatendido, siguiendo el esquema tradicional del constitucionalismo en las últimas décadas, los derechos denominados fundamentales, predominan frente a otros derechos subjetivos.

Tal vez esta sea una de las principales motivaciones de la doctrina financiera contemporánea ante la pretensión dogmática de demostrar que existe un derecho con categoría de *fundamental* a contribuir en la medida de la capacidad económica; pues de ese modo el acceso a la justicia constitucional estaría menos restringido y la brecha del déficit constitucional para con la protección de derechos fundamentales del contribuyente podría comenzar a cerrarse.

Después de haber analizado cada uno de los principios que informan el deber de contribución al gasto público, queda claro que el Estado tiene responsabilidades para con el ciudadano contribuyente; se encuentra pues, concomitantemente obligado no solo a satisfacer necesidades públicas, distribuyendo equitativamente el gasto público, está constitucionalmente obligado a cumplir y garantizar en todos los niveles de organización política, jurídica y territorial, sus derechos públicos subjetivos, estén estos calificados o no como fundamentales.

Las responsabilidades del Estado son garantizar la justicia del sistema tributario mediante el cumplimiento de los límites que imponen a los poderes públicos los principios tributarios, a través de técnicas impositivas equitativas en la determinación de tarifas y cálculos de pago; así como también el Estado es política, social y jurídicamente responsable

⁸⁶⁴ VOGEL K.: *La Hacienda Pública y el Derecho constitucional*, óp. cit., p. 19.

de la prestación efectiva de servicios sociales y satisfacción de necesidades aplicando criterios redistributivos a partir del principio de solidaridad.

De tal forma que los tributos recaudados a través del sistema tributario justo, además de medios para obtener recursos públicos, son además instrumentos de la política fiscal y por ende, de justicia redistributiva; en calidad de prestaciones patrimoniales de orden público, permiten satisfacer necesidades vitales reconocidas en la Constitución, en la forma jurídica de derechos económicos y sociales⁸⁶⁵. Así, salud, educación, alimentación⁸⁶⁶, vida digna, entre otros derechos denominados como *derechos a prestaciones* en sentido estricto⁸⁶⁷ se cumplen mediante la prestación efectiva de servicios y son de acceso general, gracias a la distribución equitativa y priorización del gasto público.

La doctrina revisada a lo largo de esta investigación ha cuestionado hasta qué punto el Estado puede exigir contribuciones al gasto público, aun dentro de los límites lógicos que conllevan los principios de capacidad contributiva y no confiscatoriedad; a mi juicio, el principio de generalidad que vincula legalmente a los ciudadanos económicamente aptos para contribuir para con el sistema tributario y que al mismo tiempo conmina al cumplimiento tanto de obligaciones pecuniarias como de obligaciones formales, es el ancla del sistema tributario con el principio de solidaridad que rige la política financiera, pues a través de ambos, las contribuciones tributarias estarán socialmente justificadas, en la medida en que el Estado redistribuya equitativamente el gasto público, pues así como todos están obligados a

⁸⁶⁵ Derechos de segunda generación, conocidos como derechos económicos y sociales o derechos sociales. «Entre los derechos sociales reconocidos en estos textos se encuentran figuras jurídicas de naturaleza muy diversa. Así, junto a los derechos al trabajo, a la seguridad social, a la educación o a la protección de la salud, se reconocen los derechos a la libre sindicación o a la huelga, cuya forma de ejercicio es muy distinta de la de los anteriores. Por ello, para una mejor caracterización del objeto de este estudio, es preciso combinar esta clasificación histórica con otra que tenga en cuenta la naturaleza de los derechos». CARMONA CUENCA E.: “Los derechos sociales de prestación y el derecho a un mínimo vital”, en *Nuevas políticas públicas. Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas*, Alcalá, s/a, p. 176.

⁸⁶⁶ Soberanía alimentaria como lo denomina la Constitución ecuatoriana de acuerdo al artículo 281 «La soberanía alimentaria constituye un objetivo estratégico y una obligación del Estado para garantizar que las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades alcancen la autosuficiencia de alimentos sanos y culturalmente apropiado de forma permanente».

⁸⁶⁷ Vid. ALEX Y R.: *Teoría de los derechos fundamentales*, óp. cit., p. 189. De acuerdo con el autor parte de los tres derechos de prestación en sentido amplio reconocidos por la doctrina, junto con los derechos a) *derechos a protección*, (derechos del titular frente al Estado para que lo proteja ante intervenciones de terceros); b) *derechos a organización y procedimiento*, (derechos que tienen por objeto una serie de actividades normativas y procedimentales del poder público); y, c) *derechos a prestaciones en sentido estricto*, que son aquellos derechos del individuo frente al Estado a algo que –si el individuo poseyera medios financieros suficientes y si encontrase en el mercado una oferta suficiente– podría obtenerlo también de particulares. (El énfasis es añadido)

contribuir al gasto público, asimismo todos los ciudadanos tienen derecho a recibir protección y atención del Estado en la satisfacción de necesidades comunes.

En esta dinámica el sistema tributario y el sistema de redistribución del recurso a través del gasto público, se encuentran íntimamente ligados; algunos autores han desarrollado la tesis del vínculo jurídico del gasto público, como relación derivada o proporcional al vínculo jurídico impositivo⁸⁶⁸; ello como consecuencia de la interpretación sistemática de los numerales 1 y 2 del artículo 31 de la Constitución de España.

Ahora bien, ambas relaciones jurídicas, asumiendo que se acepte la existencia de una relación jurídica entre el ciudadano beneficiario del gasto público y el Estado, que genere derechos y obligaciones de ambas partes; así como la relación jurídico tributaria,—cuya existencia jurídica no se discute— llevan implícitas un conjunto de derechos subjetivos de los contribuyentes —y/o además beneficiarios del gasto público— que deben ser protegidos y garantizados por los poderes públicos.

En ese sentido ESCRIBANO nos recuerda que la Constitución contiene un conjunto de controles verticales que la convierten en el fundamento objetivo del discurrir jurídico en torno al sistema de garantías que, con independencia del sujeto en cuyo favor se constituyen; tienen como finalidad predeterminar un modo de producción jurídica, tanto en su procedimiento cuanto en su contenido. De ello encuentra paradigmático reflejo el Derecho financiero en su doble vertiente de los ingresos y gastos⁸⁶⁹.

Si bien en el campo del Derecho financiero es a menudo menos efectiva que en otras zonas del Derecho, la protección de tales derechos por la vía jurisdiccional; tal como VOGEL señala la ubicación de la protección constitucional en la judicatura puede conducir a que el Derecho financiero se separe en cierta forma de su autonomía en el conjunto constitucional y con ello, naturalmente, también de una cierta «lejanía constitucional»⁸⁷⁰.

Es posible como dice el autor —yo creo hoy en día es evidente— que el Derecho financiero tiene un cierto «déficit constitucional» en lo que se refiere a la protección de derechos fundamentales y libertades públicas de los contribuyentes, pues la protección en vía

⁸⁶⁸ Ver al respecto; TROYA JARAMILLO, J. V.: El derecho del gasto público, especial referencia a los derechos económicos, sociales y políticos en el Ecuador, Bogotá, Temis, 2014, pp. 57-188; cuyo principal antecedente es la obra de BAYONA DE PEROGORDO: “Notas para la construcción de un derecho de los gastos públicos”, en *Presupuesto y Gasto Público* N° 2, Madrid, 1979.

⁸⁶⁹ Vid. ESCRIBANO E.: *Actual configuración del Derecho financiero...*, óp. cit. p. 31.

⁸⁷⁰ Vid. VOGEL K.: *La Hacienda Pública y el Derecho constitucional*, óp. cit., p. 21.

constitucional está limitada al reconocimiento de derechos concretos en la norma constitucional, y los derechos del contribuyente han sido reconocidos parcialmente y no en todos los ordenamientos jurídicos. Por cuanto se trata de una obligación patrimonial, cuyo fundamento es la propia Constitución; pues en la ponderación entre el interés público y el de los particulares, la balanza tiende a inclinarse naturalmente hacia el primero, poniendo en duda cuál es el verdadero bien jurídico protegido en el vínculo jurídico impositivo.

Para superar el déficit es necesario aceptar que el juez especialista en materia tributaria no tiene la última palabra sobre vulneración de derechos, este rol está reservado para el Juez constitucional; ello implica además, aceptar que cuando se trata de derechos de los contribuyentes, el Derecho financiero se ha de asistir del Derecho constitucional, arriesgando, al menos a nivel dogmático, la tan defendida autonomía científica de la materia tributaria.

De acuerdo con ESCRIBANO la necesaria permeabilización del ordenamiento financiero por la norma constitucional no acaba en una simple enumeración y exégesis de los preceptos que inmediatamente hagan referencias a estas cuestiones. Se tratará, por el contrario, de articular todo el razonamiento sobre el presupuesto constitucional, desde el dato constitucional, ya en el análisis de los principios que informa el ordenamiento en su conjunto —reserva de ley, capacidad contributiva, justicia del gasto, competencia presupuestaria—, cuanto en la interpretación de cuestiones que indirectamente están contempladas en el texto constitucional: retroactividad de la norma tributaria, alcance del deber de colaboración con la Administración tributaria, seguridad jurídica o interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos⁸⁷¹, entre otras.

La consideración pues de la constitucionalidad de las medidas tributarias por parte de los jueces, es compleja —por decirlo coloquialmente—, no solo puesto que se trata de fenómenos o hechos económicos, objeto de imposición; lo es además puesto que en los diversos momentos legislativos y la actuación de la Administración tributaria, quedan expuestos derechos económicos, políticos y sociales de los ciudadanos contribuyentes; y frente a tal exposición es virtualmente posible que se manifiesten ciertas vulneraciones; en ese sentido, la valoración judicial de hechos económicos en términos de justicia pone naturalmente en desventaja al contribuyente frente a un poder tributario del Estado, cuyos

⁸⁷¹ Vid. ESCRIBANO E.: *Actual configuración del Derecho financiero...*, óp. cit. p. 32.

límites son precisamente las normas de la misma Constitución, que configuró el deber de contribuir al gasto público.

De acuerdo con VOGEL la consideración de medidas estatales de carácter financiero por los jueces es más difícil cuando dichas medidas tienen relación con fenómenos o hechos económicos, bien porque aquéllos deban influir en éstos, bien porque se haga depender la constitucionalidad de aquella medida de un pronóstico o de un diagnóstico de política económica. De acuerdo con el autor, no está totalmente claro que una valoración de este tipo caiga fuera del ámbito de las posibilidades de discernimiento del juez⁸⁷².

Del contenido de la sentencia 11/1981⁸⁷³ F.J. 10 del Tribunal Constitucional de España se desprende que no «puede aceptarse la tesis [...] de que los derechos reconocidos o consagrados por la Constitución sólo pueden quedar acotados en virtud de límites de la propia Constitución o por la necesaria acomodación con el ejercicio de otros derechos reconocidos y declarados igualmente por la Norma Fundamental».

El Tribunal asimismo afirma que «una conclusión como ésta es demasiado estricta y carece de fundamento en una interpretación sistemática en la Constitución y en el Derecho constitucional, sobre todo si al hablar de límites derivados de la Constitución, esta expresión se entiende como derivación directa».

Con ese antecedente sostiene que la «Constitución establece por sí misma los límites de los derechos fundamentales en algunas ocasiones. En otras ocasiones el límite del derecho deriva de la Constitución sólo de una manera mediata o indirecta, en cuanto que ha de justificarse por la necesidad de proteger o preservar no sólo otros derechos constitucionales, sino también otros bienes constitucionalmente protegidos», doctrina reiterada en la sentencia 2/1982⁸⁷⁴ F.J. 5.

A través de estos precedentes, se reconoce un principio fundamental del Derecho constitucional, *la no limitación de los derechos contemplados en la Constitución*; será entonces procedente decir que se debe proteger el «bien constitucionalmente protegido que

⁸⁷² Vid. VOGEL K.: *La Hacienda Pública y el Derecho constitucional*, óp. cit., p. 22.

⁸⁷³ Pleno. Sentencia 11/1981, de 8 de abril de 1981 (BOE núm. 99 de 25 de abril de 1981). Recurso de inconstitucionalidad 192-1980. Contra Real Decreto-Ley 17/1977 regulador del derecho de huelga y de los conflictos colectivos de trabajo.

⁸⁷⁴ Pleno. Sentencia 2/1982, de 29 de enero de 1982 (BOE núm. 49 de 26 de febrero de 1982). Recurso de amparo 41-198. Contra Sentencias judiciales a las que se imputa por los recurrentes la violación de los derechos reconocidos por los artículos 20.1 a) y 21 C.E.

es la distribución equitativa del sostenimiento de la carga pública»⁸⁷⁵; y ella solo puede garantizarse si se respetan los derechos subjetivos a la igualdad, contribución en la medida de la capacidad contributiva y respeto a la propiedad privada; de ahí que la generalidad y progresividad encuentren un límite concreto y cuantificable en la no confiscatoriedad.

Tal como RODRÍGUEZ BEREJO⁸⁷⁶ apunta, pese a su trascendencia jurídica, ninguno de los principios constitucionales tributarios está protegido por los procedimientos de defensa «reforzada» de los derechos fundamentales; ante este «déficit constitucional» en lo que respecta a la protección de los derechos fundamentales y las libertades públicas en materia tributaria y en lo que toca a la defensa constitucional de la libertad y propiedad tal como VOGEL hablaba, nos encontramos ante una cierta «zona gris» del Derecho constitucional.

Autores como BANACLOCHE PÉREZ, tempranamente señalaron que el principio de capacidad contributiva suele venir unido al «derecho cívico de pagar tributos, la previsión aparece así referida a que todos deben pagar aquéllos, que los tributos estarán distribuidos según la capacidad económica de cada uno y que, como hemos visto, no habrá privilegio alguno»⁸⁷⁷; lo cual me remite a teoría compuesta del deber de contribución al gasto público como una categoría dual, por un lado deber, por otro lado derecho.

La teoría del derecho cívico no ha encontrado mayor aceptación en la doctrina contemporánea; sin embargo, se puede teorizar que el ciudadano que se beneficia de servicios públicos, tienen el derecho a colaborar solidariamente para que tales servicios se mantengan, mejoren y amplíen en beneficio de una mayor cantidad de ciudadanos, esta teoría podría fortalecerse, si nos remitiésemos al contenido mínimo del principio de solidaridad y su concreción en la actividad financiera del Estado; por el momento ratificamos nuestra inclinación por la conjunción de múltiples derechos del contribuyente derivados de la aplicación práctica de los principios constitucionales.

La que sí ha recibido particular atención es la teoría defendida por HERRERA MOLINA por la que a partir de análisis del principio de capacidad económica a la luz del Derecho tributario alemán, afirma existe un derecho fundamental a contribuir en la medida

⁸⁷⁵ ESCRIBANO F.: *Actual configuración del Derecho financiero...*, óp. cit., p. 44.

⁸⁷⁶ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Los principios de la imposición...*, óp. cit., pp. 596-597.

⁸⁷⁷ BANACLOCHE PÉREZ J.: óp. cit., p. 42.

de la capacidad económica⁸⁷⁸; esta doctrina también ha encontrado críticas, entre las más sólidas la de RODRÍGUEZ BEREJO⁸⁷⁹ con quien se concuerda parcialmente, y así se manifestó en el capítulo segundo.

Recordemos que no todos los derechos del contribuyente han sido reconocidos en el ordenamiento jurídico español, como derechos fundamentales, particular análisis se ha llevado a cabo en cuanto al *derecho a contribuir en la medida de la capacidad económica*, pues este si bien este no se enuncia dentro del catálogo de los derechos fundamentales de la sección primera, forma parte de la sección segunda, relativa a los deberes y derechos de los ciudadanos del Capítulo II sobre los derechos y libertades.

Ahora bien, el artículo 53.1 de la Constitución española dispone que los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo II, vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en la misma Constitución en el artículo 161, a través del Tribunal Constitucional que es competente para conocer acciones por inconstitucionalidad y recursos de amparo.

La doctrina de HERRERA MOLINA no ha logrado convencerme de que contribuir en la medida de la capacidad contributiva sea propiamente un «derecho fundamental»⁸⁸⁰; ello no por falta de argumentos, pues no niego su existencia en calidad de derecho público subjetivo; cuestiono pues su categorización en calidad de «fundamental», pues considero que tal denominación, tendría que ser el resultado tanto jurídico, como social, de la constante y permanente vulneración del derecho subjetivo a contribuir al gasto público en la medida de la referida capacidad, del que en este caso es efectivamente un derecho positivo; por lo que

⁸⁷⁸ Vid. HERRERA MOLINA P.: *Capacidad Económica y Sistema Fiscal...*, óp. cit.

⁸⁷⁹ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: cuyo principal argumento, es que no pueden asimilarse los ordenamientos jurídicos alemán y español, para colegir a partir del análisis de sentencias del Tribunal Constitucional Alemán que el reconocimiento de ese Tribunal de tal categoría, sea suficiente para argumentar que del ordenamiento jurídico español, tal categoría es efectivamente interpretable; sin que por ello desconozca la existencia de un derecho subjetivo de los contribuyentes en tal sentido.

⁸⁸⁰ Vid. HERRERA MOLINA P.: *Capacidad Económica y Sistema Fiscal...*, óp. cit. Mi falta de convencimiento proviene en parte porque se deduce de una comparación con un ordenamiento jurídico rígido como el Alemán, donde el Tribunal Constitucional debía efectivamente proteger derechos fundamentales conexos a la contribución al gasto público, y sus pronunciamientos si bien aptos para su realidad jurídica, no son fácilmente trasladables a otros ordenamientos con realidades jurídicas diversas; por otro lado es tarea del Derecho constitucional pronunciarse sobre el contenido de un derecho fundamental y en el caso que nos ocupa no se han esgrimido en mi criterio todavía suficientes argumentos para catalogarlo como tal.

no se advierte, al menos hasta el momento, la necesidad de que este se configure en tal condición, al menos respecto al sistema tributario español.

Por tanto, el mismo hecho de que la norma fundamental establezca límites a los poderes públicos que garantizan la justicia del sistema tributario, permite evidenciar que por mandato constitucional se tutela la equitativa distribución de la carga tributaria, por ende, del que en este caso es tanto un derecho como un deber.

Por otro lado, no niego que la no categorización como derecho fundamental limita el acceso a determinadas acciones de la justicia constitucional, ello debido a restricciones formales; además existe una complicación de fondo, y es que para determinar que tal derecho fue vulnerado, el Juez constitucional debería entrar a un análisis económico de las obligaciones tributarias, a efectos de determinar cuantitativamente que la obligación tributaria exacerbó los límites de la capacidad contributiva; análisis que a mi juicio distorsiona el rol del Juez constitucional.

En razón de lo expuesto considero que su reconocimiento como derecho subjetivo público, permite su aplicación directa, por parte de todos los poderes públicos, con la ventaja de que el juez especialista en materia tributaria, puede y debe realizar una interpretación económica de las obligaciones tributarias procesalmente impugnadas, teniendo la posibilidad de inaplicar una norma cuando la considera contraria a la Constitución elevando el recurso de inconstitucionalidad.

Son los derechos por un lado a la legalidad, seguridad jurídica, debido proceso; y por otro lado a la igualdad tributaria, propiedad privada y demás derechos patrimoniales⁸⁸¹, los que por pleno reconocimiento en la norma fundamental, son justiciables por el Juez constitucional.

⁸⁸¹ Una gama de derechos de primera y de segunda generación; los derechos de la primera reconocidos como los civiles y políticos que garantizan las libertades individuales y la participación política en las decisiones democráticas, por ejemplo el derecho al voto que se materializa en materia tributaria a través de la autoimposición; surgen en respuesta ante el poder del Estado. Los derechos de segunda generación son los derechos económicos y sociales que exigen intervención del Estado para garantizar bienes sociales básicos, conocidos también como los derechos a la igualdad. Para profundizar el estudio sobre los derechos fundamentales se recomienda revisar la obra completa ya citada de ALEXY, así como: FERRAJOLI L.: *Derechos y garantías. La ley del más débil*, Trotta, Madrid, 1999; FIORAVANTI M.: *Los derechos fundamentales. Apuntes de historia de las Constituciones*, Trotta, Madrid, 1996; DWORKIN R.: *Los derechos en serio*, Ariel, Barcelona, 1995; PRIETO SANCHÍS L.: *Estudios sobre derechos fundamentales*, Debate, Madrid, 1990; DWORKIN R.: *Los derechos en serio*, Ariel, Barcelona, 1995; y BOBBIO N.: *El tiempo de los derechos*, Sistema, Madrid, 1991.

No con ello afirmo que el derecho a la contribución en la medida de la capacidad económica no se justiciable por esta vía, pues se considera que exista una instancia especial más apropiada; por el contrario, los derechos aquí mencionados, particularmente el de igualdad y los derechos patrimoniales, están directamente relacionados con la contribución en la medida de la capacidad económica; afirmación que me permite traer a mención a GROS ESPIEL para quien «sólo el reconocimiento integral de todos estos derechos puede asegurar la existencia real de cada uno de ellos, ya que, sin la efectividad del goce de los derechos económicos, sociales y culturales, los derechos civiles y políticos se reducen a meras categorías formales»; así también a la inversa, «sin la realidad de los derechos civiles y políticos, sin la efectividad de la libertad entendida en su más amplio sentido, los derechos económicos y sociales carecen a su vez de verdadera significación»⁸⁸²; por lo que la instancia constitucional que por vulneración de los derechos fundamentales de los contribuyentes, se admita a trámite, necesariamente tendrá que aludir en su análisis y motivación en cuanto a la capacidad económica, y por ende al derecho a contribuir al gasto público, en la medida de esta.

Lo que se afirma, es que de acuerdo a la estructura de los ordenamientos jurídicos, tanto de España como de Ecuador, y los límites formales a las acciones constitucionales en cada ordenamiento, el ciudadano contribuyente tiene mejores y más posibilidades procesales de obtener una sentencia favorable, si su demanda la fundamenta en la vulneración de derechos reconocidos constitucionalmente; así en vista de la evidente relación entre igualdad y capacidad contributiva, principios que coexisten, sin que uno se subsuma a la existencia de otros, es posible un control de constitucionalidad que fundamentado en el derecho a la igualdad, aplique criterios respecto a la capacidad contributiva.

Por ello afirmo que limitar la gran gama de derechos subjetivos derivados de la relación jurídico tributaria a un solo derecho, aun si este es declarado como fundamental, impondría sin intención expresa, límites a las diversas acciones que por la vía jurisdiccional permitirían corregir arbitrariedades por parte de los poderes públicos y rectificar en caso de vulneración de derechos.

Por ello prefiero concordar con cierta doctrina que propugna que en su sentido originario, la capacidad contributiva se traduce en el derecho y el deber de que cada uno a

⁸⁸² GROS ESPIEL H.: *Estudios sobre derechos humanos*, Civitas, Madrid, 1988, pp. 324-325.

participar en el sostenimiento de los gastos públicos según sus haberes, su anclaje constitucional lo convierte en un evidente límite al legislador⁸⁸³; así desde el nacimiento mismo de la obligación tributaria a través del desarrollo normativo, se han de considerar tanto las obligaciones formales que esta se derivan, como el conjunto de derechos subjetivos que asisten al contribuyente; por lo que es necesario continuar investigando sobre la naturaleza y alcance de estos derechos, de tal forma que el legislador norme con pleno conocimiento de causa.

Se afirma pues con apoyo en doctrina reconocida que el carácter jurídico-objetivo de los derechos fundamentales significa que éstos son principios o valores superiores de todo el ordenamiento jurídico y son el fundamento del orden jurídico y político de la comunidad que, como tales, suponen una obligación para el Estado de actuar positivamente... para que los derechos sean «reales y efectivos». Hay pues un doble carácter o dimensión —subjetivo y objetivo— de los derechos fundamentales, de ahí el destacado interés que concurre en su protección⁸⁸⁴.

Si bien se destacan los avances que en materia de protección de derechos se evidencian en constitucionalismo contemporáneo, la condición de fundamentales resulta invaluable para el acceso a la justicia constitucional, y la falta de reconocimiento como tal, se convierte en un limitante de fondo. Un ejemplo claro son las garantías jurisdiccionales previstas en el ordenamiento jurídico español.

El artículo 53.2 de la Constitución de España determina que: «Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección 1ª del Capítulo II ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30»; dejando al *deber* de contribuir, que lleva implícito el *derecho* a que dicha contribución sea en medida de la capacidad económica de la sección 2ª del Capítulo II, inaccesible al recurso de amparo, quedando como salvaguarda, el recurrir al

⁸⁸³ GARCÍA NOVOA C.: *La doctrina del principio de solidaridad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano*, Revista Peruana de Derecho Tributario N° 11, 2009, p. 15.

⁸⁸⁴ Vid. RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Igualdad tributaria y tutela constitucional...*; óp. cit., p. 21.

derecho a la igualdad del artículo 14 en la manifestación tributaria del artículo 31, como derecho a tutelar.

En la sentencia 1/1981⁸⁸⁵ F.J. 2 el Tribunal Constitucional de España señaló que: «La finalidad esencial del recurso de amparo es la protección, en sede constitucional, de los derechos y libertades... cuando las vías ordinarias de protección han resultado insatisfactorias». Se señaló además que «junto a este designio, proclamado en el art. 53.2, aparece también el de la defensa objetiva de la Constitución, sirviendo de este modo la acción de amparo a un fin que trasciende de lo singular. Para ello, el Tribunal Constitucional actúa como intérprete supremo (art. 1 de la LOTC), de manera que su interpretación de los preceptos constitucionales, es decir, la definición de la norma, se impone a todos los poderes públicos»; doctrina que fue reiterada en la sentencia 83/1982⁸⁸⁶.

Por otro lado en la sentencia el Tribunal ha señalado reiteradamente que aun cuando el carácter esencialmente subjetivo del recurso de amparo —que se dirige únicamente a reparar o, en su caso, prevenir, lesiones concretas y efectivas de derechos fundamentales— impide que en este proceso se puedan efectuar juicios abstractos de inconstitucionalidad de normas⁸⁸⁷ o, en general, garantizar en abstracto la correcta aplicación de los preceptos de la Constitución que recogen y garantizan derechos fundamentales⁸⁸⁸; sin embargo, nada impide que una disposición legal pueda constituirse en el objeto de un recurso de amparo a través de la impugnación de un acto aplicativo suyo cuando la lesión constitucional derive, directa e

⁸⁸⁵ Sala Segunda. Sentencia 1/1981, de 26 de enero de 1981 (BOE núm. 47 de 24 de febrero de 1981). Recurso de amparo 65-1980. Declaración de la nulidad de la resolución de la Sala de lo Civil de la Audiencia Territorial de Zaragoza en el recurso de amparo 65/1980 «Las violaciones de derechos y libertades con origen inmediato y directo en actos u omisiones judiciales, con independencia de los hechos que dieron lugar al proceso en que aquéllos se produjeron, podrán enjuiciarse por el Tribunal Constitucional con el designio plural de defensa de esos derechos y de fijar el sentido y alcance de los preceptos constitucionales, para que sirvan de pauta en la aplicación de las normas constitucionales por los poderes públicos. Al Juez corresponderá resolver sobre las medidas en orden al cuidado y régimen de visitas de los hijos».

⁸⁸⁶ Sala Primera. Sentencia 83/1982, de 22 de diciembre de 1982 (BOE núm. 13 de 15 de enero de 1983). Recurso de amparo 79-1982 Contra Sentencia del Tribunal Central de Trabajo que denegó al recurrente el ejercicio de las facultades de representación de los trabajadores como miembro del Comité de Empresa.

⁸⁸⁷ SSTC 93/1995, de 19 de junio, F.J. 5; 78/1997, de 21 de abril, F.J. 3; 215/2000, de 18 de septiembre, F.J. 4; y 49/2005, de 14 de marzo, F.J. 2. (Información de publicación en el BOE disponible en detalle de fuente de consulta jurisprudencial).

⁸⁸⁸ SSTC 78/1997, cit., F.J. 4; y 83/2000, de 27 de marzo, de 27 de marzo de 2000 (BOE núm. 107 de 04 de mayo de 2000), F.J. 2.

inmediatamente, de la propia norma legal aplicada, en cuyo caso cabe plantear a través del recurso de amparo la eventual inconstitucionalidad de una ley⁸⁸⁹.

No cabe duda que al delimitar el ámbito del recurso de amparo, el Tribunal Constitucional ha advertido, de manera reiterada, la limitación objetiva del recurso de amparo que no permite tutelar cosa distinta a los derechos fundamentales⁸⁹⁰. Lo cual implica que la jurisdicción del amparo está destinada a la protección de derechos y libertades reconocidas en el artículo 14 y el catálogo constitucional de derechos expresamente reconocidos como fundamentales, no se puede entonces pretender que este recurso proteja frente a interpretaciones erróneas de principios o preceptos, sino en el caso de estas hayan producido vulneración a un derechos fundamental, lo cual en materia tributaria asigna un estrecho margen de acción.

Ante tales limitaciones, que en materia tributaria son aún más evidentes que en otras áreas del Derecho, los contribuyentes disponen de otra vía,—indirecta y dilatada—; el recurso de inconstitucionalidad⁸⁹¹.

Ahora bien, si para presentar recurso de amparo está legitimada toda persona natural o jurídica que invoque un interés legítimo, así como el Defensor del Pueblo y el Ministerio Fiscal; para presentar recurso de inconstitucionalidad, están legitimados de acuerdo con el artículo 162.1 de la Constitución vigente: a) el Presidente del Gobierno, el Defensor del Pueblo, 50 Diputados, 50 Senadores, los órganos colegiados Ejecutivo de las Comunidades Autónomas y, en su caso, las Asambleas de las mismas; por lo que el acceso a este recurso, es limitado; debiendo recurrir el contribuyente a la voluntad de los legitimados.

Adicionalmente de acuerdo con el artículo 163 del texto constitucional cuando un órgano judicial considere, en algún proceso, que una norma con rango de ley, aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión ante el Tribunal Constitucional en los supuestos, en la forma y con los efectos que establezca la ley, que en ningún caso serán suspensivos.

⁸⁸⁹ Vid. STC 223/2001 de 5 de noviembre de 2001 (BOE núm. 287 de 30 de noviembre de 2001), F.J. 7; STC 222/2004, de 29 de noviembre de 2004 (BOE núm. 3 de 04 de enero de 2005) F.J. 3 b); y 91/2007, de 7 de mayo de 2007 (BOE núm. 137 de 08 de junio de 2007). F.J. 2.

⁸⁹⁰ RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Igualdad tributaria y tutela constitucional...*; óp. cit., p. 22.

⁸⁹¹ Así descrita por RODRÍGUEZ BEREJO quien también afirma tiene importancia creciente y puede resultar muy fecunda para el Tribunal Constitucional en defensa de derechos constitucionales.

En este tema RODRÍGUEZ BEREJO afirma que el Tribunal Constitucional se ha cuidado de advertir que: «La cuestión de inconstitucionalidad no es una acción concedida para impugnar de modo directo y con carácter abstracto la validez de la ley, sino un instrumento puesto a disposición de los órganos judiciales para conciliar la doble obligación en que se encuentran de actuar sometidos a la ley y a la Constitución»⁸⁹² y la consiguiente imposibilidad del juez de inaplicar, por sí y ante sí, las leyes que estime contrarias a ella. «La cuestión de inconstitucionalidad tiene como objetivo común asegurar la constitucionalidad de las leyes, que puede ser perseguido a través de estas dos vías procesales, que presentan peculiaridades específicas, pero cuya identidad teleológica no puede ser ignorada»⁸⁹³.

Se puede colegir en cuanto a la potestad del juez para promover la acción de inconstitucionalidad, que se trata de un instrumento procesal, y así lo expresa el mismo autor, para la cooperación y colaboración entre la jurisdicción ordinaria y la jurisdicción constitucional, pues la decisión de promover dicha acción, es de oficio o a instancia de una de las partes del proceso *a quo*⁸⁹⁴.

La principal implicación del control de constitucionalidad, es la interdicción de la arbitrariedad, que de acuerdo con PALAO⁸⁹⁵, es el principal significado del principio de igualdad; afirma el autor que «los aspectos materiales y procesales de la constitucionalidad de las leyes fiscales confluyen y se entremezclan. Desde el punto de vista material, las principales objeciones contra la doctrina de la interdicción de la arbitrariedad provienen, desde posiciones positivistas, del recelo frente a la necesaria referencia del concepto arbitrariedad a nociones indeterminadas y extrapositivas, como la conciencia jurídica, la

⁸⁹² Pleno. Sentencia 17/1981, de 1 de junio de 1981 (BOE núm. 143 de 16 de junio de 1981). Cuestión de inconstitucionalidad 231-1980. «La estricta aplicación del principio de jerarquía permitiría al juez resolver el dilema en que lo situaría la eventual contradicción entre la Constitución y la ley con la simple inaplicación de ésta, pero ello hubiera implicado someter la obra del legislador al criterio tal vez diverso de un elevado número de órganos judiciales, de donde podría resultar, entre otras cosas, un alto grado de inseguridad jurídica. El constituyente ha preferido, para evitarlo, sustraer al juez ordinario la posibilidad de inaplicar la ley que emana del legislador constituido, aunque no la de cuestionar su constitucionalidad ante este Tribunal que, en cierto sentido, es así, no sólo defensor de la Constitución, sino defensor también de la ley».

⁸⁹³ RODRÍGUEZ BEREJO A.: *Igualdad tributaria y tutela constitucional...*; óp. cit., pp. 31-32, en referencia a la sentencia 17/1981.

⁸⁹⁴ *Ibíd.*, p. 32.

⁸⁹⁵ PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis...* óp. cit.; y, «Los límites del control de constitucionalidad de la legislación fiscal», en *El Reparto de la Carga Fiscal: Anales de Moral Social y Económica*, vol. II, Madrid, Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, 1975, p. 707, fundado en la idea LEIBHOLZ G.: *Die Gleichheit vor dem Gesetz*, (Igualdad ante la Ley), 1era ed., Munich y Berlín, Beck, 1925; 2nd rev. ed., 1959.

naturaleza de la cosa, etc., y del temor a la inseguridad jurídica que semejante indeterminación pudiera originar»⁸⁹⁶.

Existe pues una indeterminación respecto a los límites de la jurisdicción constitucional, probablemente uno de los problemas más complejos del constitucionalismo contemporáneo; de acuerdo con LUCAS VERDÚ «el examen de constitucionalidad de las leyes ha de caracterizarse, actualmente, porque los órganos encargados de declarar la inconstitucionalidad no deben interferir en la política económica y social realizada por otros poderes del Estado sobre todo por el legislativo»⁸⁹⁷; lo cual implica que dicho examen de inconstitucionalidad tomará en cuenta la libertad de opción política del legislador, y modelo de Estado y el plan político trazado por el constituyente.

Ahora bien, la legislación fiscal, forma parte del desarrollo normativo previsto para la Constitución económica, por lo que interviene como parte de la política económica; resulta entonces particularmente difícil, que el control de constitucionalidad de una norma fiscal, no incida por antonomasia en dicha política; lo que ha de precautelar el Juez constitucional, es que los fallos no contengan intervenciones directas y arbitrarias, contrarias a la política establecida; por lo que ha de tener siempre en cuenta los límites constitucionales materiales de carácter general, fundamentalmente a los derivados del principio de igualdad y el respeto a los derechos fundamentales.

Sobre el acceso a cada una de estas acciones podría desarrollar una investigación independiente, las mismas se encuentran reguladas en la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional⁸⁹⁸; mas, profundizar el desarrollo en la presente investigación exacerba los objetivos propuestos; basta con lo ya expuesto para señalar que la categorización de un derecho como «fundamental» le permite a toda persona natural o jurídica con legítimo interés proponer recurso de amparo ante la vulneración de tales derechos; limitando el acceso al recurso de amparo a los demás derechos subjetivos, incluido el de contribuir al gasto público en la medida de la capacidad económica.

Ahora bien, sobre el recurso de amparo en la materia que nos ocupa, amerita una especial valoración la actual regulación para la admisión a trámite, y los nuevos requisitos

⁸⁹⁶ PALAO TABOADA C.: “Los límites del control de constitucionalidad...”, óp. cit., p. 709.

⁸⁹⁷ VERDÚ L.: *Curso de Derecho Político II.*, Madrid, Tecnos, 1974, p. 694.

⁸⁹⁸ Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, «BOE» núm. 239, de 05/10/1979. Modificada en leyes 1/2000, 6/2007, 1/2010 y 8/2010.

introducidos por la Ley 6/2007⁸⁹⁹ —artículo 50.1— por los que, el accionante está obligado a probar la «especial relevancia» y la «especial trascendencia constitucional» del recurso de amparo que plantea. Introducida que fuere la reforma, asumo —que tal como pasó en el Ecuador, con el cambio de la acción de amparo a la acción de protección en 2008— cierta incertidumbre debe haber albergado a los accionantes que pretendían presentar recursos de amparo a partir de esta reforma, sobre todo considerando la demora con la que el Tribunal Constitucional emitió un pronunciamiento para aclarar lo que debe entenderse por «especial trascendencia constitucional».

Dicha aclaración se dio con la sentencia 155/2009⁹⁰⁰, en el F.J. 2 cuyo precedente ha sido ratificado en la sentencia 140/2013⁹⁰¹, allí se afirma que en lo relativo a la «especial trascendencia constitucional», —frente a la configuración por la que esencialmente se caracterizaba en su anterior regulación—, que este recurso está orientado primordialmente a reparar las lesiones causadas en los derechos fundamentales y libertades públicas del demandante susceptibles de amparo. Por lo tanto, «para la admisión del recurso de amparo no es suficiente la *mera lesión* de un derecho fundamental o libertad pública del recurrente tutelable en amparo [...], sino que además es indispensable, en lo que ahora interesa, la especial trascendencia constitucional del recurso»⁹⁰².

No imagino, un escenario en el que le sea sencillo a un contribuyente justificar, sobre todo con parámetros tan abiertos, —ambiguos incluso se puede decir—, lograr justificar la «especial trascendencia constitucional»⁹⁰³ de su causa, para que esta admitida a trámite a través de un recurso de amparo.

⁸⁹⁹ Ley Orgánica 6/2007, de 24 de mayo, por la que se modifica la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional. («BOE» núm. 125, de 25 de mayo de 2007).

⁹⁰⁰ Pleno. Sentencia 155/2009, de 25 de junio de 2009 (BOE núm. 181 de 28 de julio de 2009).

⁹⁰¹ Sala Segunda. Sentencia 140/2013, de 8 de julio de 2013 (BOE núm. 183 de 01 de agosto de 2013).

⁹⁰² Afirma el Tribunal que el recurso de amparo, en todo caso, sigue siendo un recurso de tutela de derechos fundamentales. De esta forma se configura por el legislador el sistema de garantías de los derechos fundamentales encomendado a los Jueces y Tribunales como guardianes naturales y primeros de dichos derechos. Vid en ese sentido STC 227/1999, de 13 de diciembre, F.J. 1 (El énfasis es añadido).

⁹⁰³ Para comprender mejor el alcance de este nuevo requisito recomiendo revisar MATIA PORTILLA F. J.: *La “especial trascendencia constitucional” y la inadmisión del recurso de amparo*, Revista española de derecho constitucional, Año nº 29, Nº 86, 2009, pp. 343-368; y, ORTEGA GUTIÉRREZ D.: *La especial trascendencia constitucional como concepto jurídico indeterminado*. De la reforma de 2007 de la LOTC a la STC 155/2009, de 25 de junio, *Teoría y Realidad Constitucional* Nº. 25, UNED. 2010, pp. 497-513.

La dificultad que advierto, está en el propio criterio del Tribunal, cuando afirma, que no se trata solo de la «mera» lesión de un derecho fundamental o libertad tutelable, redacción que induce a pensar, que la vulneración de derechos puede tener diversos grados, partiendo de «mera» a «trascendente»; y que dicha graduación, incide significativamente en el criterio de admisibilidad del Juez constitucional, de ahí que sostengan que es indispensable la demostración de «especial trascendencia» probada por el accionante para que la acción sea admitida a trámite.

Tal vez este requerimiento se justifique en rol que tiene el Juez constitucional como custodio y guardián de la Constitución y los derechos que en esta se reconocen, y que le faculta no solo para pronunciarse sobre el caso concreto, sino además sobre la causa de fondo de la acción, es decir sobre la constitucionalidad de la norma o acto que dio lugar a la vulneración.

En suma, si un contribuyente considera afectado un derecho fundamental, por ejemplo el derecho a la igualdad, —para ejemplificar con uno, sobre el que no hay debate respecto a su naturaleza como fundamental—, tendría que demostrar no solamente que dicha vulneración causó especial perjuicio en su persona, (por ejemplo, afectación severa o detrimento de su patrimonio por efecto de un tratamiento discriminatorio injustificado), sino además que dicha vulneración y por tanto afectación, es producto de una circunstancia jurídica de significativa relevancia constitucional; (por ejemplo, trato discriminatorio injustificado en la ley fiscal); y que por tanto, no solo «pueda», sino «deba» ser conocida por el Tribunal.

En cualquier caso, más allá de la motivación que pueda presentar el accionante, la decisión de admitir trámite el recurso, es del propio Tribunal, que ante todo tiene la obligación de tutelar y proteger derechos y que deberá en cada caso, analizar siempre desde la perspectiva de los derechos las acciones que se le plantean.

Sin embargo, advierto en materia tributaria se enfrentan serias dificultades pues suele ser complicado, aun para el propio Juez constitucional determinar los derechos que han sido vulnerados por una norma tributaria; por lo tanto, aún más difícil será para el contribuyente, justificar esta especial trascendencia constitucional. De ahí que exista una inminente necesidad de construir doctrina sobre estos derechos, para determinar mecanismos y garantías apropiados para su protección.

No así la acción por inconstitucionalidad que no distingue entre derechos, pues su objetivo no es justiciar vulneraciones efectivas en casos concretos, su objetivo es pronunciarse sobre la constitucionalidad de las leyes. Por razones evidentes una ley inconstitucional, vulnera derechos, por lo que así declararla, es una forma de garantizar todos los derechos, no exclusivamente los fundamentales; la principal limitación de esta acción, es procesal y se refiere a los legitimados para presentarlo, que en ningún caso podrán ser directamente las personas naturales o jurídicas; destaca aquí el rol del juez de instancia quien podrá plantear al Tribunal Constitucional el recurso, cuando cuestiona la validez de una norma que debe aplicar en un proceso concreto.

De ahí que los esfuerzos de la doctrina contemporánea se orienten a alcanzar el reconocimiento del derecho fundamental a contribuir únicamente en la medida de la capacidad económica, pues solo cuando dicho reconocimiento opere, los ciudadanos podrán acceder a justicia constitucional a través del recurso de amparo. Por el momento, será el derecho a la igualdad, reconocido en el artículo 14 y su materialización tributaria en calidad de principio del sistema tributario justo, la argumentación posible, siempre que se arguya, vulneración a alguno de los derechos reconocidos como fundamentales en la Constitución o en instrumentos internacionales.

Existe además un sesgo natural, producto tal vez de una defensa sagaz de la autonomía del Derecho tributario al considerar que los derechos del contribuyente se limitan a los derechos procesales; tal vez a ello se refieran VOGEL y ESCRIBANO cuando nos hablan de los déficits del Derecho constitucional frente a la defensa de derechos fundamentales y la dificultad del acceso a la justicia, cuando de estos derechos se trata.

Como había señalado al iniciar el capítulo tercero, en algunos Estados se ha avanzado sustancialmente en el reconocimiento de los derechos a la tutela judicial efectiva y al debido proceso. En España la Ley 1/1998 que regulaba los derechos y garantías de los contribuyentes⁹⁰⁴ fue incorporada al texto del artículo 34 de la Ley General Tributaria; garantizando derechos específicos y garantías ante los procedimientos de inspección, recaudación y ejercicio de la potestad sancionadora y los actos administrativos que hubiesen emanado en ejercicio de las facultades de la Administración tributaria y que hubiesen ido en

⁹⁰⁴ Publicada en el BOE núm. 50, de 27 de febrero de 1998, páginas 6881 a 6888.

perjuicio de los contribuyentes; en dicha norma se ha recogido en forma específica los derechos de petición, a recurrir y a presentar recursos administrativos.

También había advertido que en el ordenamiento ecuatoriano, no existe una ley específica o apartado especial en leyes tributarias que reconozca en forma similar derechos y garantías procesales del contribuyente; por lo que el reconocimiento parcial que hiciere el Servicio de Rentas Internas, a través de acto normativo en el que se enumera limitadamente algunos derechos de los contribuyentes⁹⁰⁵, frente a actos y procedimientos administrativos de dicha entidad pública resulta insuficiente, así también lo son las funciones del Departamento de Derechos del Contribuyente de esta institución.

En forma puntual sobre el rol del Departamento de Derechos del Contribuyente se puede afirmar es limitado, además de que su alcance normativo está restringido al accionar de tan solo una, de entre trescientas diez administraciones tributarias en funciones en el Ecuador; este reconocimiento lejos de considerarse un verdadero avance, evidencia los vacíos normativos en materia respecto a los derechos del contribuyente; pues en términos de la propia entidad, el «Departamento de Derechos del Contribuyente analiza *los casos más quejados* y coordina con las áreas involucradas para tomar acciones correctivas, preventivas o de mejora a fin de disminuir las quejas y que los servicios se mejoren»⁹⁰⁶; la queja, reclamo o «felicitación» —así lo expresa el SRI— se deposita por escrito a través de un formulario en los buzón de quejas de la dependencia, el Departamento de Derechos del Contribuyente analiza y procesa las quejas para tomar medidas correctivas.

Como se puede observar del procedimiento brevemente referenciado para tramitar una queja, no existen mecanismos reparatorios o de resarcimiento del daño por la vulneración de estos derechos, en el mejor de los casos la Administración tributaria tomará correctivos respecto a su accionar para disminuir las quejas a futuro, los efectos de un pronunciamiento de esta dependencia ante una queja, no son vinculantes para con todos los ciudadanos administrados, ni tienen carácter de obligatorio general. Por lo que en caso de vulneración de

⁹⁰⁵ Resolución NAC-DGER2007-0304, publicada en el Registro Oficial N° 89 de 22 de mayo de 2007; Reforma Resolución NAC-DGER2008-1413, publicada en el Registro Oficial N° 481 de 4- de diciembre de 2008, y la Reforma Resolución NAC-DGERCGC10-00273, publicada en el Registro Oficial N° 224 de 29 de junio de 2010.

⁹⁰⁶ Departamento de Derechos del Contribuyente, Servicio de Rentas Internas, <<http://www.sri.gob.ec/web/guest/quejas-sugerencias-y-felicitaciones1>>

alguno de estos derechos, se debe recurrir a la justicia constitucional, que hasta el momento ha demostrado ser poco efectiva.

Sobre la efectividad de todos los derechos y garantías en el Ecuador, la Constitución vigente propugna los principios de «igualdad de derechos» y «primacía de los derechos fundamentales», como pilares estructurales de un nuevo esquema de organización jurídica por el que de acuerdo con el artículo 1, el Ecuador es un Estado Constitucional de *derechos* y de justicia.

El artículo 3 de la Carta Magna señala que: «Son deberes primordiales del Estado: 1. *Garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos* establecidos en la Constitución...»; por otro lado el artículo 10 dispone que: «Las personas, comunidades, pueblos, nacionalidades y colectivos son titulares y gozarán de los derechos garantizados en la Constitución y en los instrumentos internacionales»; finalmente en el artículo 11 se establece que: «El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: 2. Todas las personas son iguales y gozaran de los mismos derechos, deberes y oportunidades»⁹⁰⁷.

Si bien la Constitución ecuatoriana no contiene un catálogo de derechos fundamentales, reconoce que estos priman frente los demás derechos subjetivos; en este texto constitucional, se asocia la categoría del derecho de acuerdo al bien jurídico protegido; por ejemplo dentro de los «derechos del buen vivir»; se encuentra el «derecho al agua» que se define como «fundamental», por la importancia del recurso hídrico para el cumplimiento del buen vivir.

Un caso en el que no se reconoce un derecho como fundamental, aun cuando ha sido configurado así en instrumentos internacionales, es el caso del derecho a la propiedad que si bien forma parte de los derechos de libertad, que conforme al artículo 66.26, lo hace con la condición de «función social»; el Estado ecuatoriano reconoce el «derecho a la propiedad en todas sus formas, con función y responsabilidad social y ambiental. El derecho al acceso a la propiedad se hará efectivo con la adopción de políticas públicas, entre otras medidas»; la prohibición de confiscatoriedad se establece en el artículo 323 en el marco de la expropiación por declaratoria de utilidad pública por interés social y nacional y para el cumplimiento de los objetivos del régimen de desarrollo; sin embargo, no se desprende textualmente del

⁹⁰⁷ Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 449 de lunes 20 de octubre de 2008.

contenido de esta norma, que sea una prohibición general, para toda la actividad de la Administración Pública.

Particular atención se debe dar al *derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación*, reconocido en el mismo artículo 66.5; que al igual que el derecho a la propiedad, no ha sido definido como «fundamental»; pero a diferencia de éste no ha sido condicionado; adicionalmente como garantía de acceso a la justicia, particularmente a las acciones constitucionales, la Constitución ecuatoriana dispone en el artículo 424 que la «Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público»; por lo que se prevé que el reconocimiento del Derecho internacional de tal categoría, se traslada al ordenamiento jurídico interno, sin necesidad de expresión profesa en la norma fundamental.

En un estudio previo se llegó a la conclusión de que la mayor influencia de la doctrina internacional en la configuración del Estado ecuatoriano tal como hoy en día lo conocemos, es en primer lugar la de los derechos fundamentales del autor alemán ALEX⁹⁰⁸ y particularmente la teoría del garantismo del teórico italiano FERRAJOLI⁹⁰⁹; la adopción de un nuevo modelo estatal garantista sugiere la importación de doctrina constitucional en la configuración de un sistema híbrido que oscila entre el no positivismo alemán y el iuspositivismo crítico italiano⁹¹⁰; estas corrientes de pensamiento la encabezan los autores citados y ha sido fielmente seguida por autores locales⁹¹¹; cuya influencia es evidente tanto en el texto como en el contexto de la Constitución y de las leyes que a partir de su vigencia han sido aprobadas.

⁹⁰⁸ Vid. ALEX⁹⁰⁸ R.: *Theorie der Grundrechte*, 1985; segunda edición 1994; GARZÓN VALDÉS E.: (trad.) *Teoría de los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993, si bien existe una segunda edición traducida por BERNAL PULIDO C., editada en 2007; se recomienda la traducción original de GARZÓN VALDÉS.

⁹⁰⁹ Vid. FERRAJOLI, L.: *Derechos y garantías. La ley del más débil*, Madrid, Trotta 1999; “La teoría del derecho en el sistema de los saberes jurídicos”, en: FERRAJOLI, L., ATIENZA, M., MORESO, J. (coord.), *La teoría del derecho en el paradigma constitucional*, Madrid, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2008; *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*, Madrid, Editorial Trotta, 1995; y las demás obras ya citadas.

⁹¹⁰ Vid. DE LA GUERRA ZÚÑIGA E.: *Introducción al Derecho*, óp. cit. pp. 99-108.

⁹¹¹ ÁVILA SANTAMARÍA R.: “Ecuador estado constitucional de derechos y justicia”, en *Constitución del 2008 en el contexto andino. Análisis de doctrina y derecho comparado*, Quito, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Serie Justicia y Derechos Humanos, t. 3, V&M Gráficas, 2008; “*Los derechos y sus garantías*”, en *Ensayos críticos*, Pensamiento Jurídico Contemporáneo 1, Quito, Centro de Estudios y Difusión del Derecho Constitucional, 2011; y *El neoconstitucionalismo transformador*, óp. cit.

Así las reglas contenidas en la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional⁹¹², consolidan el modelo garantista prefijado en la norma fundamental, el artículo 1 dispone: «Esta ley tiene por objeto regular la jurisdicción constitucional, con el fin de *garantizar jurisdiccionalmente los derechos reconocidos en la Constitución* y en los instrumentos internacionales de derechos humanos y de la naturaleza; y garantizar la eficacia y la supremacía constitucional».

El garantismo se fortalece con disposiciones tales como la del artículo 2 que señala: «Además de los principios establecidos en la Constitución, se tendrán en cuenta los siguientes principios generales para resolver las causas que se sometan a su conocimiento: 1. Principio de aplicación más favorable a los derechos.- Si hay varias normas o interpretaciones aplicables a un caso concreto, se debe elegir la que más proteja los derechos de la persona»; quedando así normado a través de ley un sistema jurídico que propende, al menos pragmáticamente a la defensa de los derechos más favorables de las personas, comunidades e incluso de la naturaleza.

A efectos de la presente investigación, destaca el contenido del artículo 4 de esta misma ley que dispone que la justicia constitucional se sustenta en algunos principios procesales, tales como *aplicación directa de la Constitución*; principio por el que «los derechos y garantías establecidas en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos, serán de directa e inmediata aplicación por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial, de oficio o a petición de parte».

Si bien es cierto que algunos de los derechos subjetivos identificados durante el desarrollo de la presente investigación, no están textualmente positivados en el texto de la Constitución vigente, y principalmente hago referencia al derecho de los ciudadanos a contribuir en la medida de la capacidad contributiva; existen derechos concomitantes cuyo reconocimiento es expreso.

Así, seguridad jurídica, legalidad e igualdad en el contexto particular ya explicado en cada caso, coadyuvan a la configuración tácita de este derecho, que a la luz del garantismo del ordenamiento jurídico ecuatoriano, tendría pleno asidero procesal; es decir que deberían ser aplicados directamente por los poderes públicos, tanto en la creación de la norma, como

⁹¹² Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, publicada en el suplemento del Registro Oficial N° 52 de 22 de octubre de 2009. (Última modificación, de 25 de junio de 2013).

en las actuaciones de la Administración tributaria, pues si predomina el principio de aplicación más favorable a los derechos de la persona, la contribución en la medida de la capacidad contributiva, el respeto a la propiedad privada y la prohibición de cualquier tipo de confiscación son los derechos más favorables para el contribuyente.

Ahora bien, por un lado la falta de reconocimiento tanto de importantes derechos subjetivos, como de los límites que tradicionalmente imponen los principios de justicia tributaria a los poderes públicos, particularmente al legislador, ello por falta precisamente de configuración constitucional y por ende de desarrollo jurisprudencial; y por otro lado, la atribución de facultades exorbitantes a la Administración tributaria en la determinación y regulación de elementos materiales de los principales tributos de recaudación nacional, podrían incurrir o al menos propender a la vulneración de estos derechos; particularmente cuando el principio de suficiencia recaudatoria, predomina dentro la motivación del accionar público.

Se debe entonces retomar la idea ya defendida, por la que la no alusión en el texto constitucional de un principio financiero y por ende de determinados derechos públicos subjetivos; no justifica sin embargo, que el Estado ecuatoriano no sea responsable de garantizar y proteger al contribuyente; pues es la propia configuración constitucional garantista, la que le obliga a garantizarlos y protegerlos.

En razón de lo expuesto, se entendería que ante tal vulneración de derechos le corresponde al Juez constitucional intervenir frente a arbitrariedades y reconocer mediante la jurisprudencia tanto el contenido mínimo como los límites implícitos en cada principio tributario, con la finalidad de garantizar los derechos de los contribuyentes; ello a través de las diversas acciones constitucionales, que de acuerdo a la Constitución vigente de Ecuador son la acción de inconstitucionalidad, la acción de protección –que reemplazó a la acción del amparo vigente en la Constitución de 1998 y difiere de esta, particularmente en la sustanciación procesal–; y la acción extraordinaria de protección.

Ahora bien, existen algunas dificultades prácticas frente a este argumento lógico respecto a la naturaleza misma de un sistema garantista, como lo es el ecuatoriano; el artículo 39 la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional señala que «la acción de protección tendrá por objeto el amparo directo y eficaz de los derechos reconocidos en la Constitución y tratados internacionales sobre derechos humanos....»; lo que si bien

representa un límite para los derechos no reconocidos expresamente como el de contribuir en la medida de la capacidad contributiva, por otro lado no distingue entre «fundamentales» y demás derechos; por lo que se entiende la acción puede presentarse sin distinción de categoría, siempre que se trate de un derecho positivado.

Por otro lado, sobre la acción extraordinaria de protección el artículo 58 de esta misma ley dispone que ésta tiene por objeto la protección de los derechos constitucionales y el debido proceso en sentencias, autos definitivos, resoluciones con fuerza de sentencia, en los que se hayan violado por acción u omisión derechos reconocidos en la Constitución.

Ahora bien, los límites procesales de la acción de protección se establecen en el artículo 40 en la siguiente forma: «La acción de protección se podrá presentar cuando concurren los siguientes requisitos: 1. Violación de un derecho constitucional; 2. Acción u omisión de autoridad pública o de un particular de conformidad con el artículo siguiente; y, 3. Inexistencia de otro mecanismo de defensa judicial adecuado y eficaz para proteger el derecho violado»; por lo que la no concurrencia de uno de esos requisitos, impide la admisibilidad de este recurso. Lo cual en materia de derechos fundamentales no suele ser tan complicado, salvo el caso de los derechos patrimoniales, por razones ya expuestas y que retomaremos a continuación.

Asumiendo que de la interpretación sistemática de la Constitución se desprenda que se reconocen algunos de los derechos subjetivos mencionados, no debemos olvidar que la Corte Constitucional ecuatoriana, citando —a mi juicio en forma sesgada— la doctrina de ALEXY y FERRAJOLI, ha hecho algunas afirmaciones contrarias al garantismo defendido por la Constitución vigente, sentando precedentes insólitos.

Aquí debemos retomar el contenido de la sentencia N° 021-09-SEP-CC, Caso 0177-09-EP⁹¹³, que denegó una acción extraordinaria de protección arguyendo con doctrina de FERRAJOLI que siendo el caso principal sobre usurpación, se trataba de derecho patrimonial, que al tener origen el Derecho privado, se entendía existe «otro mecanismo de defensa judicial adecuado y eficaz para proteger el derecho violado», es decir el

⁹¹³ Sentencia N° 021-09-SEP-CC, Caso 0177-09-EP, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 25 de lunes 14 de septiembre de 2009. Acción presentada en contra de la sentencia dictada por la Jueza Séptimo de lo Penal de Pichincha dentro de la causa N. ° 2038-96, acarreado la nulidad por falta de citación de conformidad con los artículos 82 y 346 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con el artículo 11, numerales 1, 3, 6, 7, 8 y 9 de la Constitución en un caso de Usurpación.

procedimiento civil estándar; sentando como precedente que el derecho fundamental a la propiedad y los demás derechos patrimoniales, tienen una vía más eficaz y por ende negando su justiciabilidad en vía constitucional⁹¹⁴; pese a reconocer que de acuerdo con la Constitución vigente todos los derechos son iguales y por ende todos son justiciables, siendo el derecho a la propiedad un derecho fundamental, la supuesta preexistencia de una vía judicial más efectiva, limita a través de una sentencia obligatoria y vinculante, el acceso a una acción constitucional, contraviniendo la norma fundamental.

A la Corte Constitucional le compete además de acuerdo con el artículo 436.2 «Conocer y resolver las acciones públicas de inconstitucionalidad, por el fondo o por la forma, contra actos normativos de carácter general emitidos por órganos autoridades del Estado. La declaratoria de inconstitucionalidad tendrá como efecto la invalidez del acto normativo impugnado», 3. «Declarar de oficio la inconstitucionalidad de normas conexas, cuando en los casos sometidos a su conocimiento concluya que una o varias de ellas son contrarias a la Constitución»; y 4. «Conocer y resolver, a petición de parte, la inconstitucionalidad contra los actos administrativos con efectos generales emitidos por toda autoridad pública. La declaratoria de inconstitucionalidad tendrá como efecto la invalidez del acto administrativo».

A diferencia de la acción de inconstitucionalidad en España, cuyo principal limitante es la legitimación para presentar la acción, en el caso ecuatoriano de acuerdo con el artículo 77 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional: «La demanda de inconstitucionalidad puede ser propuesta por cualquier persona, individual o colectivamente», permitiendo así el acceso directo al ciudadano contribuyente a la justicia constitucional a través de esta acción.

Ahora bien, no cabe duda que procesalmente no existe impedimento alguno para que una persona natural o jurídica presente esta acción; sin embargo, de los pocos casos que en materia tributaria se han presentado ante la Corte y que han sido objeto de análisis en esta investigación, se desprenden dos conclusiones; la primera, ninguna norma tributaria ha sido

⁹¹⁴ Esta sentencia particular por cuanto la acción extraordinaria de protección solicitada alegaba falta de «debido proceso» por no haber procedido a la citación conforme a la ley, la *ratio decidendi* no debía concentrarse en la distinción entre derechos fundamentales o patrimoniales por cuanto el accionante no demandó una «acción de protección» por violación de «derechos patrimoniales», lo que presentó fue una «acción extraordinaria de protección» por «incumpliendo de debido proceso».

declarada inconstitucional desde la vigencia de esta acción con la Constitución de 2008; y la segunda, la motivación de la Corte en esos casos no se considera haya sido suficiente, para declarar que las normas cuestionadas no vulneran derechos y por ende son constitucionales. Por lo que se afirma está acción aun no representa para los contribuyentes una verdadera garantía en la protección de sus derechos.

Ante estas evidentes contradicciones entre el Juez constitucional y el contenido de la norma fundamental, conviene realizar un comentario personal, la doctrina ha sido generosa con los estudios sobre justiciabilidad de los derechos fundamentales⁹¹⁵; sin embargo, su función como fuente del Derecho se desnaturaliza cuando se utiliza sesgadamente para emitir pronunciamientos⁹¹⁶ controvertidos, en abierta contraposición con la propia norma constitucional.

La parte dogmática de la Constitución ecuatoriana, cuyo contenido es declarativo de derechos y garantiza los principios de igualdad y justiciabilidad de todos los derechos constitucionales; si bien propende al predominio de los fundamentales, cuando entren en conflicto con otros derechos; «lo cual es apropiado pues la categoría de fundamentales se relaciona con la naturaleza de los bienes jurídicos por estos derechos protegidos»; pierde eficacia ante una justicia constitucional que se pronuncia precisamente por diferenciar derechos y conferir trato diferenciado.

2. El rol de los Tribunales supranacionales para el ejercicio efectivo de los derechos de los contribuyentes

Aunque no existe una consagración expresa de los principios de justicia tributaria en el Derecho comunitario, tanto el reconocimiento de derechos fundamentales —como el de propiedad—, como la configuración de algunos principios comunitarios, —como proporcionalidad, seguridad jurídica y no discriminación—, permiten afirmar que existe un marco de protección de los derechos del contribuyente a nivel supranacional, que al menos

⁹¹⁵ Por ejemplo RUBIO LLORENTE F.: *Derechos Fundamentales y Principios Constitucionales*, Madrid, Ariel, 1995.

⁹¹⁶ Por ejemplo FERRAJOLI y ALEXI con las obras citadas, en las sentencias de Corte Constitucional analizadas.

brinda protección esencial frente a posibles vulneraciones, por efecto de la armonización tributaria y la integración fiscal.

Un estudio aparte se puede dedicar al Derecho comunitario, la integración fiscal y los límites al poder tributario de los Estados que forman parte de procesos de integración como la UE y CAN; sin embargo, a efectos de la presente investigación merecen especial atención las acciones jurisdiccionales que en dicha instancia supranacional se pueden presentar para garantizar derechos de los contribuyentes, si bien ya se ha mencionado la importancia de los principios jurídicos comunitarios y su incidencia en la configuración de los sistemas tributarios de los Estados miembro, me dedicaré brevemente en este apartado a analizar el rol de los Tribunales supranacionales en el ejercicio efectivo y protección de los derechos del contribuyente.

Para proceder con el estudio planteado, cabe recordar los objetivos de la integración supranacional, —que ventajosamente a efectos de este análisis—, le son comunes a ambos procesos de integración, y son: alcanzar integración económica eliminando barreras arancelarias, armonización tributaria, eliminar la doble imposición internacional y garantizar el equilibrio entre los fines de la Unión, —Comunidad, para el caso de la región andina— y los fines perseguidos por los Estados miembro.

He dicho ya, que los Tribunales de Justicia supranacionales, tienen un rol preponderante en la protección de derechos del contribuyente; sin embargo, cabe señalar que su rol se activa, como una instancia independiente, a la de los Tribunales constitucionales nacionales; por tanto es indispensable determinar, en qué momento y en qué circunstancias, se prevé su intervención directa. Al respecto advierto tres posibles escenarios.

El primero tiene lugar en la instancia supranacional misma, como resultado de los procesos de configuración del Derecho comunitario, pues para hacer efectivos los objetivos de la integración, las Comunidades emiten norma propia que constituye, un nuevo acervo jurídico, que es de cumplimiento obligatorio y que debido a la naturaleza misma de los objetivos propuestos, constituyen un límite a la soberanía fiscal de los Estados miembro⁹¹⁷.

En este escenario, para consolidar los procesos de integración, los Estados miembro llevan a cabo acciones internas de armonización, aproximación, coordinación, unificación y

⁹¹⁷ Para profundizar el estudio sobre dichos efectos se recomienda revisar: ROCHE LAGUNA I.: *La integración europea como límite a la soberanía fiscal...*, óp. cit., pp. 25-195.

adaptación del ordenamiento interno a la norma supranacional, procesos en los cuales, podrían generarse espacios, más bien situaciones jurídicas de anomia o conflicto entre normas de diversa jerarquía, situaciones en las que se puede producir vulneración derechos de los contribuyentes.

Un segundo escenario se plantea por efecto de la falta de aplicación por parte de los poderes públicos, de las normas del Derecho comunitario, normas que siendo de cumplimiento obligatorio, no son atendidas por la Administración tributaria, bien por desconocimiento de la norma comunitaria, o bien por falta de voluntad política, —este suele ser el caso en el marco de las Decisiones de la Comunidad Andina en temas arancelarios—. En este escenario, suele ser más recurrente la vulneración de derechos, sobre todo aquellos relacionados con la capacidad contributiva por situaciones de doble imposición internacional.

Finalmente un tercer escenario se plantea, por efecto no del desarrollo del Derecho comunitario en sí mismo, sino más bien, por el avanzado estado de reconocimiento de los derechos fundamentales en instrumentos internacionales, y que como parte del proceso de integración han sido acogidos por las Comunidades.

En este escenario es posible evidenciar vulneración de derechos, pues al propio tiempo del reconocimiento de estos derechos a nivel supranacional, estos no suelen estar reconocidos en igual forma o en términos similares en las Constituciones de cada Estado; o estando reconocidos, no están debidamente garantizados, situación que es más evidente en el tema que hoy nos ocupa; así por ejemplo, el derecho a la propiedad reconocido tanto en el Convenio Europeo de Derechos Humanos CEDH y la Carta Europea de Derechos Fundamentales CDFUE, como en las Constituciones de los Estados miembro, no obstante en materia tributaria ha sido objeto de profundas discusiones en los Tribunales constitucionales de cada Estado, y que pese a la atención recibida, ha tenido que ser objeto de observación por parte del TEDH⁹¹⁸.

He de comenzar por el tercer escenario, pues en este los contribuyentes se enfrentan directamente con los Estados, en una instancia que además de ser supranacional, —de la que por su puesto es parte el Estado demandado—, es al propio tiempo un Tribunal especializado en derechos fundamentales, que de ser necesario, resolverá en contra del Estado demandado,

⁹¹⁸ Vid. En ese sentido SOLER ROCH M. T.: “Deber de contribuir y derecho de propiedad en de ámbito de protección...”, *óp. cit.*, 2015, pp. 25-51.

para garantizar la reparación integral del derecho vulnerado al ciudadano, en este caso del contribuyente.

Si bien cada acción tiene requisitos particulares de admisibilidad a trámite en cada Tribunal, mismos que constan tanto del texto de los tratados fundacionales, como de la demás norma supranacional que se haya emitido, no me voy a detener a explicar cada una, pues ello desborda los objetivos de esta investigación; sin embargo, en líneas generales describiré bajo qué circunstancias se puede recurrir a la intervención de dichos Tribunales para presentar acciones cuyo objetivo sea la protección de los derechos del contribuyente.

En ese sentido, para poder demandar a un Estado ante un Tribunal especializado en derechos fundamentales, considero necesario que el ciudadano que se considere afectado, haya presentado todas las acciones internas y haya agotado todas las vías administrativas y jurisdiccionales estatales en el Estado demandado, sin haber obtenidos en las Cortes y Tribunales nacionales una sentencia favorable que reconozca la vulneración de un derecho fundamental y por tanto sin haber alcanzado la reparación integral del daño.

A nivel de la Unión Europea, los principales instrumentos que reconocen derechos fundamentales son por una parte el CEDH y la CDFUE cuyo texto se mantiene por separado con rango de Tratado; y el Tribunal competente para conocer las acciones, es el Tribunal Europeo de Derechos Humanos TEDH⁹¹⁹.

SOLER ROCH nos recuerda que en materia tributaria las leyes de los Estados firmantes del CEDF han sido y siguen siendo objeto de enjuiciamiento por los órganos de protección del Convenio —Comisión y Tribunal—, habiendo adquirido una relevancia

⁹¹⁹ El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, también conocido como «Tribunal de Estrasburgo» se creó el 3 de septiembre de 1953 y fue reestructurado el 1 de noviembre de 1998, con la entrada en vigor del Protocolo 11 al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, tiene como función enjuiciar, bajo determinadas circunstancias, las posibles violaciones de los derechos reconocidos en el CEDH, la CDFUE y en sus Protocolos por parte de los Estados parte de dicho Convenio. Para conocer más sobre las potestades del TEDH en lo relacionado a la protección de los derechos fundamentales en el marco de la hacienda pública, se recomienda revisar *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*, GARCÍA BERRO F.: (dir.), Madrid, Civitas-Thomson Reuters, 2015.

creciente la jurisprudencia en materia tributaria relativa a la interpretación del artículo 1º del Primer Protocolo⁹²⁰ por el derecho a la propiedad⁹²¹.

En el sentido prefijado, «cualquier norma tributaria y especialmente las normas sustantivas, en la medida en que suponen una injerencia en la esfera patrimonial de los contribuyentes, puede y debe ser valorada en relación con lo dispuesto en aquel precepto y la jurisprudencia del TEDH en esa materia, es, en la actualidad un dato incontrovertible». Así también, este Tribunal, ha juzgado normas sustantivas relativas a deducciones y compensaciones (IVA), tipos de retención o de gravamen (IR), así como normas de procedimiento⁹²², cuando de su contenido se desprendía indicios de vulneración de derechos fundamentales.

En cuanto al Ecuador se refiere, éste forma parte del Sistema Interamericano de Derechos Humanos SIDH, que constituye el marco de promoción y protección de estos derechos en la región y cuyos pilares son la Comisión Interamericana de Derechos Humanos con sede en la ciudad de Washington D.C. y la Corte Interamericana de Derechos Humanos con sede en San José de Costa Rica; el sistema tiene como principales instrumentos a la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, adoptada en 1948, la Carta de la Organización de los Estados Americanos de 1948 y la Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscrita en 1969, vigente desde 1978.

Cabe señalar que en esta instancia no he logrado identificar casos cuyo objeto litigioso sea una norma sustantiva tributaria; existe el que al parecer sería un único precedente en esta materia cuya sentencia se dictó el día 28 de noviembre de 2002⁹²³ en el que declaró vulnerado el derecho al debido proceso de un ciudadano argentino en un juicio tributario relativo a cumplimiento de normas contables.

⁹²⁰ «La jurisprudencia [...] es muy clara en el sentido de que el artículo 1 del Primer Protocolo debe ser objeto de una interpretación integradora de sus dos apartados en función del criterio del justo equilibrio (*fair balance*); es decir, el equilibrio en la protección entre del derecho a la propiedad reconocido en el primer apartado y los intereses generales, (pago de tributos mediante las leyes que los Estados juzguen necesarias) reconocidos en el apartado segundo». SOLER ROCH M. T.: «Deber de contribuir y derecho de propiedad en de ámbito de protección...», óp. cit., 2015, pp. 26-27.

⁹²¹ Vid. En ese sentido MARTÍNEZ MUÑOZ Y.: *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria. Un análisis jurisprudencia*, Navarra, Arazandi, 2002.

⁹²² Cfr. SOLER ROCH M. T.: «Deber de contribuir y derecho de propiedad en de ámbito de protección...», óp. cit., 2015, pp. 27-28.

⁹²³ Caso Cantos vs. Argentina Vid. GARCÍA RAMÍREZ (comp.), *La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Volumen II*, presentación de DIEGO VALDES y ANTÔNIO A. CANÇADO, 2da ed., México, UNAM, 2006.

Ahora bien, que hasta el momento no se hayan conocido casos en este sentido, no implica que deba desmerecerse la importancia de este Tribunal, en primer lugar debido a que no se descarta que en algún momento alguno de los Estados miembro pueda ser demandado por vulneración a un derecho fundamental por la aplicación de normas tributarias, sino además porque el SIDH es sólido y ha demostrado estar profundamente comprometido con la protección de los derechos fundamentales.

Retomando el ámbito de competencia de los Tribunales supranacionales, he de remitirme nuevamente a los dos primeros escenarios, en los que es posible su accionar; en el primer escenario, los Estados deben ajustar el ordenamiento interno al Derecho comunitario, actividad que supone existe posibilidad de vulnerar derechos subjetivos; ante tal circunstancia ciertamente ha de conocerse primero las acciones por los Tribunales de cada Estado y solo en caso de falta de reconocimiento se recurrirá al Tribunal supranacional competente; TJUE para el caso de la UE; y TJCA para el caso de la CAN.

En cuanto al tercer escenario, es decir en caso de que los Estados, estando obligados a cumplir las normas del Derecho comunitario, omitan su aplicación, además de la vía administrativa, es decir además de las resoluciones que la Comisión o Secretaría General en cada sistema de integración puedan emitir para conminar a los Estados para que cumplan con el ordenamiento comunitario, los contribuyentes que consideren vulnerados sus derechos, pueden plantear las diversas acciones que contempla el ordenamiento, en forma directa, en contra del Estado, ante el Tribunal supranacional competente, que al igual que en el primer escenario son el TJUE para el caso de la UE; y, el TJCA para el caso de la CAN.

En el caso de la Comunidad Andina, existe incluso la obligación de los jueces nacionales de elevar a consulta prejudicial al TJCA, los casos en los que exista norma comunitaria, con el riesgo de acarrear la nulidad procesal, por omitir este procedimiento.

Como parte fundamental de este apartado, a continuación procederé a comentar brevemente, como operan los sistemas tributarios de cada Estado en el marco de cada proceso de integración, pues cada uno goza de particularidades que considero es importante destacar.

A nivel de la Unión Europea el sistema tributario está influido por la norma comunitaria por la obligación de transposición de las Directivas, «así como mediante mecanismos especiales de «coacción» del Derecho comunitario, a la revisión modificación y adecuación de las legislaciones nacionales a los criterios interpretativos mantenidos por el

TJUE.»⁹²⁴; y mediante los mecanismos de la cuestión prejudicial y la vinculación de los jueces nacionales al criterio del TJUE, conforme a unos postulados que pertenecen a los esquemas, principios y valores del derecho comunitario, y ya no del derecho interno, a cuyo vértice se sitúa un Tribunal diferente, el TJUE que vigila por el mantenimiento del orden comunitario⁹²⁵.

Ahora bien, siendo competente el TJUE para conocer diversas acciones para garantizar la aplicación del Derecho comunitario europeo, aun siendo objetivos de la Unión, la eliminación de barreras arancelarias al comercio exterior, alcanzar armonización tributaria; y, evitar doble imposición internacional en la zona de integración, entre otros; objetivos de naturaleza fiscal, el TJUE se declarando incompetente para conocer determinadas acciones en materia tributaria.

A decir verdad, son múltiples los casos en que se ha reusado a pronunciar criterio ante posibles vulneraciones del CDFUE, aduciendo que la situación litigiosa, no implicaba un supuesto de aplicación del Derecho de la Unión Europea⁹²⁶; el TJUE ha sido enfático en señalar que para que se pueda producir su intervención, la situación litigiosa, debe estar

⁹²⁴ El Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea a propósito de algunos casos que han llegado a su conocimiento se ha pronunciado ya sobre el alcance del deber de contribuir y los principios tributarios, para el caso que he de resaltar procede previamente referirse al Protocolo sobre los Privilegios e Inmunidades de las Comunidades Europeas del 8 abril de 1965 que en la actualidad es uno de los anexos del Tratado de la Unión Europea, que en su artículo 3 compuesto por tres párrafos establece una serie de límites al poder tributario de los Estados miembro, así lo comenta VÁSQUEZ DEL REY quien sostiene que “de la lectura del artículo 3 del Protocolo se desprende, en una primera aproximación, que la Comunidad está exenta de los tributos destinados a contribuir al sostenimiento de las cargas generales de los países miembros pero no de aquellos que constituyen ‘una simple remuneración de servicios de utilidad pública’. Vid. VÁSQUEZ DEL REY VILLANUEVA A.: *Fundamentos del deber de contribuir e inmunidad fiscal de las Comunidades Europeas (a propósito de la STJCE de 26 de octubre 2006, Comisión/Estado Belga, C-199/05)*, Noticias de la Unión Europea N° 290, Madrid, Wolters Kluwer España, 2009, p. 66.

⁹²⁵ Vid. GARCÍA PRATS F.A.: Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (III), óp. cit., pp. 772-773. Vid. STJCE de 26 de octubre de 2006, *Caso Alois Kibler jun/Land Baden-Württemberg*; STJCE de 28 de marzo de 1996, *Van Leeuwen C.32/67, ACF Belgium, C-191/94*; y particularmente STJCE 26.10.2006, *Alois Kibler jun/Land Baden-Württemberg*, As. C 275/05: «Nos encontramos con una sentencia que, tras resolver las cuestiones prejudiciales analizadas, tiene importantes consecuencias en el Derecho Comunitario y, especialmente, en relación con su transposición al Derecho interno de todos los Estados miembros. No debemos olvidar que los instrumentos elegidos por los Estados miembros para cumplir las obligaciones que le incumben en virtud de la normativa comunitaria siempre deben ser analizados a partir de los pronunciamientos del TJCE». Vid. RUIZ GARIJO M.: STJCE 26.10.2006, *Alois Kibler jun/Land Baden-Württemberg*, As. C 275/05: *Tasa suplementaria en el sector de la leche. Transferencia de la cantidad de referencia en el caso de venta o arrendamiento de la explotación*, Documentos de trabajo, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2006.

⁹²⁶ Vid. Al respecto GARCÍA BERRO F.: “La protección de los derechos fundamentales en por el TJUE en el ámbito tributario interno”, en *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*, GARCÍA BERRO F.: (dir.), Madrid, Civitas-Thomson Reuters, 2015, pp. 53-84.

directamente relacionada con la aplicación del Derecho comunitario, por tanto no se declara competente, aun cuando existiendo relación con el ordenamiento comunitario, dicha relación sea indirecta, o mínima, pues de conocer el caso, estaría resolviendo sobre situaciones que son competencia de los Tribunales nacionales en cada Estado miembro.

Así mismo, respecto al Derecho comunitario andino, para el cumplimiento de los objetivos de integración, se han previsto algunas acciones, recursos y actuaciones que los contribuyentes del Sistema Andino de Integración pueden proponer en movimiento ante el TJCA⁹²⁷, con el objetivo de precautelar intereses y derechos derivados de la norma comunitaria.

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, nace como organismo responsable de «garantizar el cumplimiento estricto de los compromisos derivados directa o indirectamente del Acuerdo de Cartagena, con el fin de que la integración alcance los efectos que de ella esperan los pueblos de los Países Miembros»⁹²⁸; para lo cual prevé en otras, la acción de incumplimiento⁹²⁹ como uno de los mecanismos más efectivos para garantizar la seguridad jurídica y legalidad del Derecho comunitario andino.

⁹²⁷ Vid. TROYA JARAMILLO J. V.: *Garantías del contribuyente ante la Administración tributaria*, Ponencia presentada para las XXVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Santiago de Compostela, Septiembre, 2012. S/P, versión electrónica. Versión corta publicada en la Revista Actualidad Jurídica, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013.

⁹²⁸ Vid. Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena de 28 de mayo de 1979, inició actividades el 02 de enero de 1984. Protocolo de Cochabamba suscrito el 28 de mayo de 1996, cambió su nombre a «Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina». Este organismo «es de carácter permanente, supranacional y comunitario, y fue instituido para declarar la legalidad del derecho comunitario y asegurar su interpretación y aplicación uniforme en todos los Países Miembros... Este órgano supranacional cuenta con competencia territorial en los cuatro Países Miembros de la Comunidad Andina para conocer las siguientes controversias: La acción de nulidad, la acción de incumplimiento, la interpretación prejudicial, el recurso por omisión o inactividad, la función arbitral y la acción laboral. El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, mediante sus sentencias, ha dotado del mayor contenido posible al ordenamiento jurídico comunitario al interpretar y aplicar el Derecho Comunitario, bajo los principios del efecto directo, de la aplicación inmediata y de la supremacía del Derecho Comunitario Andino. Hasta el año 2010, el Tribunal ha conocido de 1813 interpretaciones prejudiciales solicitadas por los jueces nacionales, 116 acciones de incumplimiento en contra de los Países Miembros, 50 acciones de nulidad, 09 procesos laborales y 06 recursos por omisión o inactividad de los órganos comunitarios, ubicándose como la tercera corte internacional más activa del mundo luego de la Corte Europea de Derechos Humanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea». Vid. *Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina*, en Sistema Andino de Integración, <<http://www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?id=29&tipo=SA&title=tribunal-de-justicia-de-la-comunidad-andina>>.

⁹²⁹ Mediante esta acción del Tribunal «puede verificar el cumplimiento por parte de los Países Miembros de los compromisos comunitarios y particularmente el respeto a la normativa comunitaria. El particular, y por ende el contribuyente, provisto de una sentencia de incumplimiento, está en condiciones de pedir el resarcimiento de daños y perjuicios. En el fuero tributario se han producido pocos casos en lo que se haya ejercido la acción de incumplimiento, salvo en materia aduanera, por ejemplo el Proceso 53-A-2000, en

Las demás acciones previstas en el Derecho comunitario andino son la interpretación prejudicial⁹³⁰, la acción de nulidad⁹³¹ y la acción por omisión⁹³²; adicionalmente la Secretaría General de la Comunidad Andina, puede emitir resoluciones en contra de los Estados miembro⁹³³, cuando han emitido normativa interna que contraviene las disposiciones del ordenamiento comunitario interno, obligando a derogar legislación interna.

Particularmente la acción de nulidad a decir del propio TJCA, garantiza el principio de legalidad que es consustancial a todo régimen jurídico y se institucionaliza y se asegura el respeto y la vigencia del principio de la jerarquía normativa inserto en el artículo 1 del Tratado de Creación; estas acciones pueden ser interpuestas por todos los contribuyentes que sientan menoscabados sus derechos, por efecto del incumplimiento de la norma comunitaria, pues sus objetivos han sido siempre los de la integración económica a través beneficios arancelarios y armonización tributaria.

Cierro este tema señalando ante todo que son los Tribunales nacionales, los llamados a hacer efectivos los derechos de los contribuyentes que hubiesen podido ser vulnerados en el ámbito de su circunscripción territorial; obviamente, cada uno dentro del campo de sus competencias, solo el juez especializado en materia tributaria puede realizar una

sentencia de 24 de abril de 2002, el T.J.C.A, resuelve declarar que la demandada República de Colombia a través de varios Decretos, ha incumplido las normativa andina al aplicar el Impuesto al Valor Agregado a las importaciones de origen regional, por lo que el Estado demandado se vio obligado a cesar la aplicación de los Decretos demandado, dando cumplimiento a la norma comunitaria.

⁹³⁰ «Con la finalidad de asegurar la aplicación uniforme del ordenamiento jurídico comunitario, los contribuyentes podrán solicitar al juez nacional que suspenda la prosecución de la causa y pida al TJCA que defina la debida interpretación de las normas de tal ordenamiento concernientes a la misma. El juez nacional está en la obligación de solicitar la interpretación en el caso de que, de acuerdo al sistema del país, no exista una instancia posterior». En los demás casos la proposición de la interpretación es facultativa.

⁹³¹ Los particulares afectados en sus derechos subjetivos o intereses legítimos, y entre ellos los contribuyentes, pueden proponer la acción de nulidad. Obviamente, puede ser incoada por los Países Miembros, el Consejo Andino de Ministros Relaciones Exteriores, la Comisión de la Comunidad Andina y la Secretaría General. La acción se ha de dirigir en contra de las Decisiones del Consejo mencionado, de la Comisión, de las Resoluciones de la Secretaría General y de los convenios dictados o acordados con violación de las normas que conforman el ordenamiento jurídico comunitario, incluso por desviación de poder. Vid. TROYA JARAMILLO J. V.: *Las garantías...*, óp. cit., s/p.

⁹³² El recurso por omisión o inactividad puede también ser ejercitado por los particulares previa la comprobación que las mismas afectan sus derechos subjetivos o sus intereses legítimos. Entre ellos, habría que considerar a los contribuyentes. El objeto de este recurso es hacer cesar la inactividad y compeler a los Órganos de la CAN a que cumplan oportunamente sus funciones.

⁹³³ Vid. especialmente la Resolución 898 de la Secretaría General del 4 de febrero de 2005 en contra de Ecuador sobre la calificación del derecho ad valorem del 15 % a las importaciones de guarniciones para frenos, procedentes y originarias de Colombia, clasificadas en la sub-partida arancelaria NANDINA 6813.10.00 aplicado por la República del Ecuador; en la que conminó al Ecuador a dejar sin efecto el gravamen en un plazo de 10 días.

interpretación económica de hechos controvertidos en esta materia; mientras que al Juez constitucional, le corresponde el rol de garante de los derechos, no se puede pretender distorsionar el rol del Juez constitucional, pidiéndole que resuelva sobre aspectos formales o de legalidad, que cuentan con vías y acciones más expeditas para resolver los casos concretos, el Juez constitucional tiene la misión de conocer acciones de inconstitucionalidad y acciones por vulneración efectiva de derechos tutelados, pues es custodio de los principios constitucionales, que como he venido afirmando, acunan al propio tiempo derechos de los ciudadanos.

Así, el rol de los Tribunales supranacionales, aunque muy importante, debería ser subsidiario, sobre todo en el ámbito tributario, pues son tanto el propio legislador, quien desde la misma configuración de las obligaciones tributarias en la ley fiscal, como la Administración tributaria, los llamados a aplicar directamente los derechos del contribuyente; derechos que no se circunscriben al debido proceso, o al derecho a la propiedad privada, derechos que son innatos a la condición de contribuyente, y que al ser públicos subjetivos, deben aplicarse directamente por los poderes públicos, pudiendo el contribuyente poner en movimiento todas las acciones enunciadas, para garantizar su aplicación en todo momento.

3. El rol de los principios constitucionales en la actual configuración del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público

En los apartados anteriores de este mismo capítulo se describieron las implicaciones y efectos que se consideran más relevantes de los derechos subjetivos de los contribuyentes, que a lo largo de esta disertación fueron identificados; se trata pues, de reconocer su existencia y analizar las diversas garantías jurisdicciones frente a una posible vulneración, pues ante todo, se considera al ciudadano contribuyente, sujeto de protección frente al poder tributario. Solo resta como ejercicio final, analizar el rol de los principios financiero en los actuales sistemas tributarios.

No cabe duda que entre la amplia gama de derechos que han venido siendo reconocidos tanto por el Derecho internacional, como por los ordenamientos jurídicos de cada Estado, los derechos fundamentales tienen prioridad en cuanto a su protección; ahora

bien, «que el derecho fundamental tenga prioridad, significa que debe aplicarse la consecuencia jurídica prevista por él. Esto quiere decir que la satisfacción de las condiciones de prioridad lleva consigo la aplicación de la consecuencia jurídica establecida por el principio que prevalece»⁹³⁴, por ende cabe preguntarse dado que el derecho a contribuir en la medida de la capacidad contributiva no ha sido declarado como fundamental, a diferencia de los derechos a la igualdad y a la seguridad, entre otros; ¿cuál es el verdadero rol de los principios tributarios?, y por ende ¿cómo se hacen efectivos los derechos subjetivos del contribuyente por estos principios configurados?

Si bien algunos autores advierten que el predominio de los derechos fundamentales puede generalizarse en una *ley de colisión*, según la cual bajo ciertas condiciones un principio tiene prioridad frente a otros, constituyendo así un supuesto de hecho por el que una regla expresa la consecuencia jurídica por la que un principio que tiene prioridad frente a otro⁹³⁵; en materia tributaria no se advierte esta posibilidad puesto que los principios no entrarán en colisión, pues el bien jurídico protegido en la relación tributaria, será siembre la distribución equitativa de la carga impositiva, y cada principio tiene un rol particular frente a la protección material de la contribución justa y equitativa.

Incluso si pensamos en una posible colisión entre los principios materiales del sistema tributario justo y el principio de suficiencia recaudatoria, este conflicto encontraría solución en los mismos límites a la progresividad y el principio de no confiscatoriedad, pues más allá de toda necesidad recaudatoria, predominan la igualdad y la capacidad contributiva pues son innatos a la obligación tributaria.

Profuso ha sido el análisis concatenado entre los principios que informan el referido deber, y los derechos subjetivos relacionados; para comenzar a cerrar la investigación, se pretende sintetizar criterios generales sobre el rol de los principios en el contexto general de la justicia del sistema tributario.

Si bien, se ha hecho constante alusión a la justicia del sistema tributario, no se ha realizado un estudio específico respecto del *principio de justicia tributaria*⁹³⁶; pues la justicia

⁹³⁴ En ese sentido: ALEX Y R.: “Sobre la estructura de los principios jurídicos”; en *Tres escritos...*, óp. cit., p. 99.

⁹³⁵ Ibíd. pp. 99-100.

⁹³⁶ Ello a pesar de que existen autores que han desarrollado investigación en ese sentido; por ejemplo CALVO ORTEGA R.: *¿Hay un principio de justicia tributaria?*; Pamplona, Cuadernos Civitas-Thomson Reuter-Arazandi, 2012.

se entiende como un valor superior del ordenamiento jurídico, con una expresión concreta en la materia tributaria, que contiene a los demás principios tributarios, de ahí que se haya aludido a los principios financieros, como los principios de la justicia tributaria; en ese sentido, se esboza una primera idea fundamental en este acápite, se entienden como principios de justicia tributaria, a todos los principios constitucionales que formal o materialmente, coadyuven a la consecución de la justicia en el sistema tributario.

Hemos de recordar las diversas tesis que atribuían a la capacidad contributiva contenido especial, llegando incluso a afirmar que ésta reemplazaba al principio de igualdad; así como otras tesis, por las que la capacidad contributiva constituía un límite material para el legislador tributario que la igualdad no podía representar, en ambos casos se negaba naturaleza material al principio de igualdad y ello implicaba en primer lugar que la capacidad contributiva requería de consagración positiva para constituir un verdadero límite material a la legislación tributaria, y que de no existir tal formulación positiva el legislador tendría absoluta libertad para configurar los tributos.

De aceptar la última posición, la no alusión en el texto constitucional al principio de capacidad contributiva, constituiría un impedimento en la consecución de la justicia del sistema tributario y de no ser por la constitucionalización de otros principios tales como la igualdad y la no confiscatoriedad; el ciudadano contribuyente se encontraría en situación de indefensión ante el ejercicio del poder tributario del Estado.

Esta premisa carece de asidero frente a la descripción que ha tenido lugar respecto al sistema tributario español, pues este configura el deber de contribución al gasto público en la medida de la capacidad económica, informado en los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad; por lo que no se advierte situación material de indefensión respecto de la configuración jurídica de la Constitución Española.

Por otro lado, particular preocupación refleja la configuración constitucional del régimen tributario ecuatoriano, pues no solo el principio de capacidad contributiva, está ausente del texto constitucional, sino que además el régimen tributario no se rige expresamente por el principio de igualdad, habiendo que remitirse al derecho reconocido en el artículo 66.4. Así también la prohibición de confiscatoriedad tal como se había mencionado previamente, parecería no estar comprendido al ejercicio de la facultad recaudadora de la Administración tributaria, no solo por su límite reconocido respecto a la expropiación para

utilidad pública, sino además por el contenido de disposiciones especiales en norma infraconstitucional que le permiten llegar a la Administración tributaria hasta el último nivel de propiedad de obligados tributarios y responsables solidarios, en ejercicio de su potestad coactiva.

Ante tal preocupación, de aceptar así mismo la generalidad de la doctrina, habríamos de colegir que el ciudadano contribuyente en el Ecuador se encuentra no solo en situación material de indefensión ante el poder tributario, sino que además ha adquirido la condición de súbdito fiscal. Tal como se hubiere advertido tempranamente en este mismo estudio.

Es preciso entonces partir del principio de igualdad, entendido éste como un imperativo dirigido al legislador para fundamentar las leyes fiscales y establecer lineamientos claros para evitar la arbitrariedad de los poderes públicos; para determinar, si existe situación de indefensión, y de ser el caso, identificar los peligros enfrenta el ciudadano contribuyente en el régimen tributario ecuatoriano.

En primer lugar, no es necesario que la Constitución imponga expresamente (positiva o negativamente) determinados contenidos a la legislación cuando estos límites materiales se deducen inmediatamente de la idea de justicia proclamada en la norma fundamental; de modo que las normas que los violasen serían consideradas evidentemente contrarias al sentimiento de lo justo del que participa la comunidad.

Esto explica de acuerdo con PALAO TABOADA por qué la alusión a la capacidad contributiva puede desaparecer de los textos constitucionales sin que ello suponga merma alguna ni en los límites a las leyes tributarias ni en la precisión y determinación con que éstos se formulan técnicamente⁹³⁷.

La segunda idea general que se propone es que la no alusión en los textos constitucionales del principio de capacidad contributiva, constituye una prueba de que las tesis que afirmaban que este principio fue positivado por el legislador constituyente con la intención de configurarlo como único principio de justicia impositiva, estaban equivocadas; ello prueba además que pese a su elusión expresa en la Constitución ecuatoriana, y pese a las severas críticas a la dispersión normativa de la ley fiscal y el somero análisis de la jurisprudencia constitucional ecuatoriana, no haya podido afirmarse que el régimen tributario ecuatoriano, sea de suyo, por defecto en su configuración constitucional, «injusto».

⁹³⁷ Vid. PALAO TABOADA C.: *Apogeo y crisis del principio...*, óp. cit. p. 416.

Lo dicho no significa que la configuración del régimen tributario ecuatoriano sea perfecta; por el contrario, la no alusión a este y otros principios tributarios generan un déficit constitucional, que a su vez propende a la generación de un ambiente propicio para que tanto el legislador como la Administración tributaria coadyuven a través de leyes, reglamentos y actos normativos a obtener «suficiencia recaudatoria» para la satisfacción de objetivos generales de la política económica, sin considerar la verdadera capacidad contributiva de los ciudadanos, sobrecargando al contribuyente de obligaciones tributarias, que si bien por si solas no son «confiscatorias», cuando se agrupan, elevan la presión fiscal y ponen en riesgo la satisfacción de necesidades personales, por efecto de la detracción de la economía de los particulares, de recursos que se destinarán al pago efectivo de múltiples tributos.

Ahora bien, a diferencia de la Constitución española que si bien enuncia los denominados principios tributarios materiales; la ecuatoriana, se remite a la equidad y progresividad, haciendo recaer en estos todo el peso material en la atribución de justicia al régimen tributario ecuatoriano.

En ese punto cabe preguntarse, ¿son el principio de equidad y progresividad suficientes para garantizar la justicia efectiva del régimen tributario ecuatoriano?, teóricamente la respuesta debería ser afirmativa; sin embargo el desarrollo normativo en materia tributaria en el Ecuador ha dado muestras de inclinarse hacia el lado de la suficiencia recaudatoria para la satisfacción de necesidades, cometiendo así algunas faltas para con los derechos de los ciudadanos contribuyentes, quienes tienen que afrontar multiplicidad de tributos vigentes, desentrañar y aplicar constantes reformas tributarias, en un régimen cuyos derechos procesales básicos, no han si quiera reconocidos en una norma con rango de ley fiscal.

Entonces, la respuesta a la interrogante planteada, lleva implícita una preocupación adicional, ¿es en este caso particular la falta de concreción positiva de estos principios, la causa de estos problemas?, o se debe al desarrollo normativo de un legislador que no ha sabido interpretar la voluntad del constituyente, cuyo principal fundamento, descansa en los principios de solidaridad e igualdad. En pocas palabras hay que preguntarse: ¿Es la Constitución ecuatoriana la que ha convertido al contribuyente en un súbdito fiscal?; o, ¿son los poderes públicos los que han mal interpretado su rol como hacedores del poder tributario y la potestad impositiva?

Esta pregunta, lleva implícita la respuesta a cuestionamientos previos sobre la condición de súbdito fiscal del contribuyente ecuatoriano; en efecto, —a mi juicio—, la configuración constitucional del régimen tributario ecuatoriano, y las frecuentes reformas tributarias, orientadas en su mayoría a fines recaudatorios, han revitalizado la teoría de la relación de poder y por ende han concebido una condición de súbdito fiscal, pues la obligación de cooperar con el Estado pagando tributos, se ha re-direccionado a partir de la aprobación de la Constitución vigente; no se trata más del bien común y la satisfacción de necesidades, se propende a un «buen vivir», un concepto jurídicamente indeterminable, cargado de alto contenido ideológico, al cual el régimen tributario aporta en la recaudación suficiente de recursos para sostener el modelo político y de desarrollo adoptado por la voluntad del constituyente.

La condición de súbdito se evidencia frecuentemente en los considerandos de la ley fiscal, la motivación de los actos administrativos⁹³⁸ y se consolida con los pronunciamientos de la Corte Constitucional, que pese a deberse a modelo garantista, ha emitido sentencias diferenciando derechos constitucionales y consagrando tratamiento judicial diferenciado.

Ahora bien, aunque tal condición, se deriva mayoritariamente del ordenamiento jurídico infra-constitucional, no puede olvidarse que ha sido la propia Constitución, la que ha omitido a la capacidad contributiva y ha configurado a la suficiencia recaudatoria, por lo tanto existe una base constitucional que de alguna forma sustenta el accionar del legislador ecuatoriano.

Por lo tanto, los principios de justicia tributaria —cuyo contenido jurídico y material se ha intentado delimitar en páginas precedentes—, cumplen un rol fundamental, pues de su contenido mínimo se desprenden derechos y garantías, a los que el Estado está obligado, por su propia configuración constitucional garantista, más allá de que algunos no estén expresamente aludidos en el texto constitucional, pues se originan de la propia relación jurídico impositiva; tal es el caso del derecho a contribuir en la medida de la capacidad contributiva.

⁹³⁸ Las actas determinación tributaria contienen en la parte considerativa, una motivación en las disposiciones de la Constitución, relativas al sistema económico popular y solidario, el principio de solidaridad, los objetivos extra fiscales de la política tributaria, y los principios del régimen tributario, particularmente el principio de solidaridad.

Por otro lado, estos principios, si bien reconocidos por la doctrina, aceptados incluso por la Corte Constitucional de Ecuador, encuentran sus mayores inconvenientes en la practicabilidad en cada tributo, pues el nacimiento de la obligación tributaria deviene la juridificación de determinados supuestos, que en base al concepto de igualdad, debe integrar una serie de técnicas y reglas particulares de cuantificación equitativa de la carga impositiva; tarea en extremo compleja, cuando se considera a la capacidad contributiva, como fundamento de la imposición.

Concuerdo plenamente con MARTIN DELGADO, cuando afirma que no debe atribuírsele a la capacidad económica una función hegemónica como criterio exclusivo de la tributación, pero tampoco de dar cabida en el a todo un cúmulo de elementos heterogéneos que caben con su unidad y utilidad⁹³⁹. Se trata de reducir a la capacidad económica a su correcta función jurídica.

La capacidad económica es única en cada individuo, de tal forma que todos los sistemas tienden a la personalización de la carga tributaria⁹⁴⁰, ello implica que los sistemas tributarios tiendan a organizar sistemas tributarios, mediante la coordinación de varios tributos, «cada uno de los cuales tiene en cuenta una manifestación concreta y significativa de esa capacidad total. Por eso existen dos conceptos de capacidad económica; una global, que debe realizar el sistema tributario en su conjunto, y otra particular, que se toma en consideración en cada figura tributaria»⁹⁴¹.

De ahí que ratifique en este punto de la tesis, mi posición inicial frente a la necesaria diferenciación entre la capacidad económica y la capacidad contributiva, pues si enunciativamente se configura un deber general de contribuir al gasto público en la medida de la capacidad económica, ésta debe entenderse en forma general, únicamente como principio informador del sistema tributario; así, en condición de principio, permite el reconocimiento así mismo general del derecho de los contribuyentes *a contribuir en la*

⁹³⁹ Vid. MARTIN DELGADO J. M.: óp. cit., p. 68.

⁹⁴⁰ En ese sentido la evolución del sistema tributario español en materia de impuesto sobre la renta de personas naturales y sociedades, es un ejemplo destacado por la doctrina española. El régimen tributario ecuatoriano, no es ajeno a tal personalización de la carga tributaria, el impuesto a la renta de las personas naturales, hoy en día es un impuesto subjetivo que aplica desde deducciones por gastos personales, que incluyen rubros por gastos de salud, educación, vivienda, vestimenta y alimentación. Los montos deducibles se ajustan cada año mediante acto administrativo normativo por parte del Servicio de Rentas Internas SRI, cada año de acuerdo al costo de la canasta básica familiar.

⁹⁴¹ Vid. MARTIN DELGADO J. M.: óp. cit., p. 69.

medida de la capacidad contributiva, que es un indicador propio y distintivo de la aptitud de contribuir propia de cada individuo, puesta de manifiesto en los respectivos hechos impositivos.

Por ello, es que la configuración jurídica del referido deber en la Constitución española, está —a mi juicio— apropiadamente estructurada, pues establece la mera potencialidad contribución como fundamento del deber de contribuir; y determina como principios del sistema tributario, a la igualdad, progresividad y no confiscatoriedad; aceptando así, que la sola alusión a la potencialidad económica, no garantiza obligaciones tributarias justas, estas se verifican sólo cuando la igualdad y la progresividad se materializan en cada tributo creado por el legislador, ajustando a las condiciones económicas de los ordinariamente aptos, a los supuestos generales contenidos en la ley fiscal, para convertir a los ciudadanos aptos, en obligados tributarios en razón de su verdadera capacidad contributiva.

Por tanto, cabe señalar que el contenido jurídico la capacidad contributiva, no se obtiene precisamente del límite material previsto en la Constitución, se obtiene de la directa aplicación del principio de igualdad, con la progresividad como técnica general, con la equidad como requisito de la progresividad, para evitar que esta se vuelva exorbitante y pudiera rozar límites confiscatorios. Es decir que el derecho a contribuir en la medida de la capacidad contributiva, se garantiza solo con la materialización de todos los principios tributarios de manera conexas.

Si bien se trata de principios independientes con contenido propio, la capacidad económica y la igualdad, no son absolutamente autónomos; la capacidad contributiva, que no es más que la materialización del indicador económico de aptitud general para contribuir, lo es en razón precisamente de la juridificación de obligaciones tributarias sujetas a diferenciaciones y discriminaciones necesarias para garantizar la igualdad tributaria.

De ahí que al concretar el significado de la capacidad contributiva, y me refiero a esta ya en sentido particular; se ha de tener claro que no toda titularidad de riqueza pueda ser objeto de imposición, pese a ser considerada un indicador económico de aptitud para contribuir, se requiere una valoración objetiva que frente a la titularidad de riqueza, de cabida a discriminaciones no arbitrarias, frente a parámetros subjetivos, básicamente relacionados

con riquezas destinadas a la satisfacción de necesidades fundamentales o urgentes⁹⁴², el resultado de dichas valoraciones permitirá identificar aquellas manifestaciones que puedan ser gravadas sin producir o generar situaciones de desigualdad tributaria.

Frente a los evidentes problemas que la valoración que este principio plantea, «el nudo gordiano está en determinar su contenido, o mejor, su amplitud, según que se siga la tesis de la exención de riqueza por significar la redistribución del capital humano o aquella otra que se fundamenta en la primacía de las necesidades elementales frente a cualesquiera otras, y especialmente a las que se financian con los ingresos tributarios»⁹⁴³.

De acuerdo con el parecer de MARTIN DELGADO, «no se trata más que de aplicar los mismos criterios de valor que se utilizan al estructurar todo el sistema tributario; lo que ocurre es que en este caso la conclusión no es otra que la imposibilidad de considerar un nivel determinado de riqueza como índice de capacidad»⁹⁴⁴; por lo que afirma la valoración que se haga de la riqueza en función de su aptitud para contribuir permite la aplicación de los principios de justicia.

Reitero entonces mi posición sobre el alcance material del principio de capacidad contributiva, en el sentido de que la justicia del sistema tributario, configurada a través de los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad, dotan funcionalidad y por ende contenido material de la capacidad contributiva como principio jurídico, cuya valoración deberá tener en cuenta las diversas situaciones de titularidad de la riqueza.

Para el mismo autor «la progresividad como manifestación del principio de igualdad es fruto de una aplicación específica –«tributaria»– del nuevo ideal de igualdad» que informa todo el ordenamiento jurídico. No basta con referir la progresividad como criterio informador del sistema tributario al conjunto de los ingresos públicos, es necesario plantearse su influencia en la economía de los particulares, «la progresividad y en general el grado de presión fiscal han de encontrar límites en distintos derechos y libertades reconocidos»⁹⁴⁵.

⁹⁴² Al respecto GIARDINA E.: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, óp. cit., p. 216.

⁹⁴³ Vid. MARTIN DELGADO J. M.: óp. cit., p. 71 supra nota 27. «GIARDINA alude a esta tesis que fundamenta la exención del mínimo de existencia en la consideración de que la renta mínima constituye un gasto de producción, destinado a la recuperación de la energía laboral consumida por quien obtiene una renta derivada de su propia actividad». Cfr. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, óp. cit., p. 216.

⁹⁴⁴ MARTIN DELGADO J. M.: óp. cit., p. 71.

⁹⁴⁵ Vid. MARTIN DELGADO J. M.: óp. cit., p. 71.

Ahora bien, el contenido del artículo 31 en su numeral 2, claramente nos remite a un criterio unificado de justicia, que no es exclusiva de la recaudación tributaria, pues la justicia en el recaudo se entiende si bien no proporcional, al menos equitativa frente al gasto público.

PÉREZ DE AYALA, partiendo de la premisa filosófica de que todos los hombres tienen derecho a que se les respete una determinada participación de los bienes y servicios económicos disponibles en la sociedad en que vive, según la respectiva necesidad que tengan, sostiene que este derecho en «cuando del reparto de las cargas públicas se trata, lo tiene cada contribuyente frente al Estado por dos títulos: el de la justicia *social* y el de la justicia *distributiva*»⁹⁴⁶. En este orden de planteamientos, MARTIN DELGADO sostiene que la Constitución española, ha dado un evidente paso adelante en la formulación de la justicia tributaria.

Sobre el gasto público se puede afirmar en igual sentido que respecto a la recaudación tributaria, que el grado de progresividad depende de la noción de igualdad que se tenga del sistema tributario. En cuanto la justicia social, el tributo constituye fuente de ingresos, para la satisfacción de necesidades, orientadas fundamentalmente hacia el bien común; mientras que por la justicia distributiva, el tributo es un instrumento de política fiscal, que además de responder a fines recaudatorios, coadyuva al cumplimiento de fines de diversa índole⁹⁴⁷.

De acuerdo a argumentos en similar sentido se afirma que de estas premisas se deriva una primera conexión entre la justicia y el impuesto. «La justicia social, al demandar una justa distribución de la renta, fundamenta la progresividad del impuesto (en la medida en que se acuda a éste como instrumento redistribuidor)». Es normal encontrar en la doctrina

⁹⁴⁶ PÉREZ DE AYALA J. L.: *Las cargas públicas: principios para su distribución*, Revista Hacienda Pública Española N° 59, 1979, p. 93.

⁹⁴⁷ Frente a las posiciones formales respecto a la concepción de igualdad general y su evidente concreción en materia tributaria, existen otras posiciones doctrinales por las que el principio de igualdad forma parte de un conjunto de principios de “equidad” fiscal; si bien estos postulados no se desarrollan a profundidad en esta investigación, por su contenido altamente técnico; conviene tener en cuenta algunos argumentos; tales como el de NEUMARK F.: *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, pp. 159; en líneas generales el autor afirma que «El principio de igualdad de la imposición, las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos tributarios, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo. De esta definición deriva como consecuencia lógica el principio de la desigualdad en el trato tributario de las personas que se hallen en condiciones desiguales». p. 159. También se recomienda revisar EINAUDI L.: *Principios de Hacienda Pública*, Madrid, Editorial Castellana, 1962, p. 30. «A falta de otros criterios, no podemos desechar el de la igualdad. Y no podemos desecharlo aunque no fuese más que por el absurdo de que afirmaríamos lo contrario de la igualdad. No podemos afirmar que los ciudadanos deban ser tratados desigualmente con respecto al impuesto».

tributaria, contenido técnico-fiscal que relaciona al principio de igualdad con el principio de capacidad económica⁹⁴⁸.

En su mayoría se ha revisado posiciones formales de orden jurídico; sin embargo no puede olvidarse que los principios de justicia tributaria se concretan en cada tributo, a partir de diversas técnicas impositivas de orden financiero. Pues el concepto de igualdad válido para todo el ordenamiento jurídico, tiene un contenido concreto que se relaciona con la equitativa distribución de la carga tributaria; y ello más que contenido jurídico, tiene contenido económico.

En el orden de ideas prefijado, el primer rol de los principios constitucionales, es efectivamente establecer límites a los poderes públicos, así también en respuesta a potenciales regímenes fiscales orientados a la suficiencia recaudatoria, nace un nuevo rol, acuñado en el constitucionalismo contemporáneo, y este es el de garantizar los derechos de los obligados tributarios, rol al que si bien no se le ha dedicado suficiente espacio en el Derecho constitucional, debe comenzar a cobrar espacio en el marco del Derecho financiero.

4. Consideraciones finales. Hacia un renovado Derecho constitucional financiero

El Estado en su configuración actual, ha crecido sustancialmente, las necesidades financieras crecen significativamente frente a la disposición de recursos, el incremento de la población y el crecimiento del aparato estatal, han vuelto insuficientes los recursos patrimoniales, haciendo de los recursos tributarios la principal fuente de ingresos públicos; y consecuentemente, instrumentos eficientes de política pública.

La dinámica de la relación ingresos-gastos es objeto de conocimiento del Derecho financiero, cuya principal fuente, es la Constitución; en ella se configura el deber de contribuir al gasto público y se establecen tanto los límites materiales al poder tributario del Estado, como los derechos y garantías de los ciudadanos contribuyentes.

En líneas generales deseo retomar las notas introductorias del Capítulo I sobre la importancia del Derecho constitucional financiero; en el sentido de que «la

⁹⁴⁸ PÉREZ DE AYALA J. L.: *Las cargas públicas: principios para su distribución*, Revista Hacienda Pública Española, N° 59, 1979, p. 93 «la justicia se basa en criterios de semejanza. Es decir, prescribe un tratamiento semejante a seres esencialmente semejantes [...] En la justicia fiscal la semejanza de tratamiento se refiere a la participación en los bienes y cargas públicas comunes».

constitucionalización del deber de contribuir significó, desde luego, una mutación cualitativa en el proceso de su configuración jurídica, sobre todo a partir de la integración de sus elementos principales en un texto de vocación normativa, jurisdiccionalmente protegido»⁹⁴⁹; haciendo del contenido de la Constitución financiera, el más técnico y en consecuencia, uno de los más complejos a instancias hermenéuticas.

Frente a las dificultades interpretativas de la Constitución financiera, el Derecho constitucional ha quedado en deuda epistemológica; mientras que los voluminosos manuales y tratados sobre la materia financiera responden o bien a una producción desde la Ciencia de las Finanzas Públicas, o bien a estudios desde la visión autónoma de del Derecho financiero, y más aún del Derecho tributario; la materia constitucional aborda la temática del deber de contribuir en forma breve o introductoria, siendo aunque destacados, pocos los artículos y documentos en la materia.

La tendencia contemporánea ha sido la de estudiar los principios constitucionales financieros en forma segmentada, la sistematización de contenidos se evidencia claramente en relación a principios conexos como igualdad, progresividad y capacidad económica, separándose del estudio de otros principios como el de equidad en el gasto público y proporcionalidad; por otro lado los juristas inmersos en el Derecho constitucional, tal vez por recelo a la bien consabida especialidad, ha dejado este espacio académico a los denominados especialistas⁹⁵⁰ en Derecho financiero y tributario, lo que deja un campo jurídico de trascendental importancia sustancialmente desatendido.

Personalmente entiendo el recelo que los investigadores en el área del Derecho constitucional puedan tener frente a la Constitución financiera, pues el objeto de estudio no se circunscribe únicamente al deber constitucional y los principios que lo informan, se trata de una norma de compleja naturaleza jurídica, que se ha demostrado se relaciona con

⁹⁴⁹ ESCRIBANO E.: *Actual configuración del Derecho financiero...*, óp. cit., p. 30.

⁹⁵⁰ VOGEL K.: óp. cit., p. 16. «La ciencia del Derecho político, cuyo origen se encuentra en el modo aristotélico de pensar, no ha dedicado atención alguna a esta realidad durante mucho tiempo. También el profesor de Derecho constitucional evita total o parcialmente, el estudio de la Constitución financiera dejándoselo a los especialistas. Con ello, no sólo se está prescindiendo de una importante parte de la realidad constitucional sino que –y esto lo más lamentable– dejando el derecho financiero en manos de aquellos especialistas, cabe el peligro de que no se desarrolle al unísono con la Constitución en su conjunto, sino como algo separado de ella, incluso contrario a la misma: como una Constitución especial o incluso como una contraconstitución apócrifa». El autor afirma hay que recordar a los profesores de Derecho constitucional que su responsabilidad respecto al Derecho financiero constitucional no desaparece con su silencio.

multiplicidad de derechos subjetivos, a los cuales me he venido refiriendo a lo largo de esta disertación; derechos que nacen del contenido material de los principios y que se encuentran limitados por diversas reglas y técnicas fiscales de naturaleza económica.

En razón de lo expuesto, considero que es labor del jurista tributario con su conocimiento material y técnico del sistema tributario, realizar los esfuerzos investigativos que sean necesarios para construir desde la especialidad —a la que no me opongo—, investigaciones en esta área particular del Derecho financiero, denominada Derecho constitucional financiero, sin intentar desagregarla o separarla del Derecho financiero en sí misma, pues no se aspira, al menos en este estudio, conferirle autonomía científica, pues más allá de la especificidad de su contenido y de la bien consabida autonomía del Derecho tributario, parte de su contenido es esencialmente constitucional; y lo que se pretende, es precisamente fomentar los estudios en esa línea de trabajo interdisciplinaria.

Ante los argumentos esgrimidos, la presente tesis ha pretendido, a partir del estudio del deber de contribuir al gasto público, revitalizar y potenciar la investigación en el ámbito del Derecho constitucional financiero, cuya misión de acuerdo con VOGEL, —a quien sigo en sus principales postulados—, es «encauzar el ejercicio del poder por el Derecho y asegurar las libertades públicas de los ciudadanos contra el ejercicio incontrolado del poder», pues este tal como nos dice el autor «no se extiende menos al terreno de la Hacienda Pública que a cualquier otro ámbito de la actividad estatal»⁹⁵¹; por eso hay que procurar que los principios constitucionales sean totalmente eficaces también en el campo de las finanzas públicas, lo cual conculca directamente a la protección y garantía de los derechos ciudadanos contribuyentes.

Concuerdo con MORTATI cuando afirma que «la mención de los deberes necesariamente conexos con la posición del ciudadano no tienen razón de ser si no se hace con la finalidad de proceder a una especificación de las modalidades de su cumplimiento»⁹⁵²; estas disposiciones constitucionales contemporáneamente no vienen en forma exclusiva a configurar un deber ciudadano, limitado por un conjunto de principios; se trata pues hoy en día de un deber incurso en una gama de derechos subjetivos, que derivan precisamente de la concreción material de dichos principios, en derechos cuya mención en el texto constitucional

⁹⁵¹ Vid. VOGEL K.: óp. cit., p. 16.

⁹⁵² MORTATI R.: *Istituzioni di Diritto Pubblico*, Padova, 1958, p. 746.

no es indispensable, para garantizar su cumplimiento efectivo, pues se entiende forman parte del vínculo jurídico impositivo.

Conviene destacar sin embargo que históricamente la aplicación de los principios que informan el deber de contribuir, ha requerido en algunos casos, para alcanzar practicabilidad, la constitucionalización expresa de éstos en la norma fundamental, tal es el caso de la Constitución de España.

En otros casos la no alusión textual a determinados principios en el texto constitucional —como es el caso de la Ley Fundamental de Bonn, en Alemania— no ha sido un impedimento para desarrollar en vía jurisprudencial el contenido material, alcance y parámetros de aplicación de aquellos, y de ello es una muestra el reconocimiento del derecho fundamental a contribuir en la medida de la capacidad contributiva que el Tribunal Constitucional Alemán, ha conferido ya, cierto desarrollo.

En ambos casos, el rol de la jurisprudencia ha sido de absoluta relevancia para comprender lo que se ha de entender por *justicia* en los términos más amplios que el Derecho pueda concretar a la materia tributaria.

VOGEL a través de algunos ejemplos⁹⁵³ destaca la importancia de introducir los principios fundamentales de la Constitución en el Derecho financiero, para conformar esta parcela jurídica. «En qué medida vaya a lograrse dependerá también del grado de coercibilidad que la propia Constitución establezca para sí misma»; pues «cuanto menos formalista sea una Constitución, seguramente será más flexible la legislación ordinaria, pudiéndose así adaptar con mayor vigor a las necesidades del momento (esto es prácticamente, a su mayoría)»⁹⁵⁴.

Tal como había afirmado, se advierte peligrosamente en el Ecuador una propensión a los fines recaudatorios, producto precisamente de esa ductilidad del texto constitucional, que por su configuración, deriva en una interpretación económica, de la obligación de pagar tributos, sin configurar límites concretos.

La proliferación de leyes fiscales, nuevos impuestos, ajustes a los tributos vigentes, es a lo que he venido refiriéndome como nueva condición de súbdito fiscal, y ello sorprendentemente dentro de un marco constitucional que siendo garantista, no ha

⁹⁵³ Vid. VOGEL K.: óp. cit., pp. 16-20.

⁹⁵⁴ Ibíd. p. 21. «No siendo competente ni los jueces ni la administración para un examen material de la constitucionalidad de las leyes».

contemplado a los principales principios de justicia tributaria en la configuración de su régimen tributario, y que tampoco ha recogido formalmente un catálogo de derechos del contribuyente.

Por ende, siguiendo el pensamiento de VOGEL expreso la necesidad de reconocer los derechos y garantías de los obligados tributarios; ello aunque difícil, puede obtenerse a partir de una interpretación finalista a partir del propio texto constitucional ecuatoriano, si lo ponemos en contexto con los fines de la política pública, para ello se ha requerido una revisión integral de la doctrina internacional y particularmente el respaldo de la jurisprudencia española, que ha sabido aportar a la construcción de un sistema tributario justo; que a pesar de no ser perfecto, ha dado pasos importantes en el reconocimiento de derechos y garantías de los contribuyentes, por lo que se espera al transmitir sus experiencias, se pueda aportar al desarrollo del régimen tributario, considerando errores y aciertos de la visión comparada.

Tal como ESCRIBANO afirmó, es imposible explicar de forma coherente los cimientos fundamentales del Derecho financiero a espaldas de las decisiones jurisprudenciales, la integración del análisis constitucional de los principios que informan el deber de contribuir supuso pasar de la dogmática a la practicabilidad de los principios, y ese nivel de desarrollo se aspira alcanzar en el nuevo constitucionalismo en el Ecuador.

Es así que en la configuración del deber de contribuir al gasto público, se identifican —lo que puede denominarse— *momentos*; el primero en la elaboración misma de la norma constitucional que determina los principios materiales, bajo los cuales ha de cumplirse el referido deber; un segundo momento, en el desarrollo normativo, donde el legislador cumple con el mandato de buscar riqueza y establecer gravámenes allí donde la encuentre; un tercer momento, en el que el ciudadano contribuyente es efectivamente conminado al pago de los diversos tributos; y un cuarto momento, en el que el Juez constitucional deberá conocer cuestiones de inconstitucionalidad y resolver acciones interpuestas ante posibles vulneraciones de sus derechos.

De acuerdo con las circunstancias históricas y políticas de cada Estado, en el primer momento, el constituyente configura en la norma fundamental el deber de contribución al gasto público y determina el conjunto de principios que lo informan; ahora bien, en unos casos más allá de diversos problemas interpretativos —de los cuales no está exenta ninguna

Constitución—, algunas fórmulas constitucionales estructuran en forma más concreta y precisa el referido deber.

Ese es el caso de las Constituciones de España e Italia, establecen que la contribución al gasto público ha de ser en la medida de la capacidad contributiva; en otros casos, la formulación constitucional resulta no solo atípica sino además carente de concreción en cuanto al tema de los principios constitucionales y los límites de la contribución, este tipo de configuración es la que —a mi juicio— contiene la Constitución de Ecuador, que además de omitir en el texto constitucional principios tradicionales de la imposición, constitucionaliza el deber de pagar los tributos establecidos en la ley, sin vincularlo directamente a un sistema tributario justo, como si lo hacen otras Constituciones.

En un segundo momento, el desarrollo normativo que compete al legislador, ha de aplicar los principios constitucionales en las leyes tributarias; por la regla de la generalidad todos tienen que pagar tributos, pero en cumplimiento de los principios de justicia, sobre todo los de capacidad contributiva e igualdad, pagaran quienes tengan aptitud para contribuir, y sólo dentro de una medida concreta.

Ahora bien, ante el legislador todos los ciudadanos son iguales al momento de crear tributos, pero como nos dice FERREIRO LAPATZA, «la igualdad exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales» Por tanto, «para la aplicación efectiva de estos principios es necesario determinar, primero, quién tiene y quién no tiene capacidad contributiva. Determinar lo que la doctrina ha llamado capacidad contributiva absoluta»; establecido que haya sido, quiénes pueden y tienen que tributar, «es necesario fijar en qué medida tiene que tributar cada uno de ellos, de acuerdo con su capacidad contributiva relativa. De acuerdo con la medida de su capacidad en «relación» comparándola con la «capacidad de los demás»⁹⁵⁵.

Si bien, efectivamente debería diferenciarse entre la capacidad contributiva absoluta y relativa, la doctrina contemporánea ha sido —como ya hemos visto— bastante crítica de estos esfuerzos doctrinarios; sin embargo, no puede olvidarse que es por mandato constitucional que el legislador debe buscar riqueza y crear tributos cuando la encuentre, pero

⁹⁵⁵ Cfr. FERREIRO LAPATZA J. J.: *Instituciones de Derecho financiero*, Madrid, Marcial Pons, 2010, p. 193. En este punto vemos como el autor retoma la diferenciación que la doctrina italiana desarrollo sobre la capacidad contributiva absoluta y relativa. El principal aporte en este sentido es el de GIARDINA E.: *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, Giuffrè, 1961, pp. 52-53 y 55.

ha de hacerlo dentro de unos límites muy concretos; por ello es que se requiere de una técnica legislativa especial, en materia tributaria.

Para ello FERREIRO LAPATZA afirma que el legislador, «obedeciendo a los textos constitucionales, procede generalmente de la siguiente forma: aísla ciertos hechos que, a su juicio, revelan en la generalidad, en la normalidad de los casos en que se realizan, capacidad económica»; estos hechos demuestran indicios de capacidad contributiva, que a juicio del autor pueden ser directos o indirectos; yo considero que entre los primeros estaría la percepción de rentas o posesión de patrimonio, y en los segundos se encontrarán hechos económicos tales como actividades de gasto o consumo. Sostiene además que a partir de estos indicios el legislador «configura tales hechos como hechos imposables, como hechos cuya realización determina el nacimiento de la obligación de contribuir. Quienes realizan tales hechos tienen capacidad contributiva absoluta, pueden y tienen que contribuir»⁹⁵⁶.

Considerando que ciertas desigualdades son necesarias, para garantizar la justicia del sistema tributario, el legislador también es el responsable de establecer exenciones y de justificarlas además; en su libre opción política ha de considerar los fines fiscales y extrafiscales de los tributos, teniendo como bandera guía la igualdad y como fundamento la capacidad económica de los obligados.

En un tercer momento, cuando los contribuyentes que efectivamente realizaron hechos reveladores de su capacidad contributiva, son por ley conminados al pago, se retoma el principio de igualdad en su significado material, de igualdad ya no ante la ley; sino la igualdad en la ley y por la ley ante la carga tributaria.

UCKMAR sostiene que la igualdad ante la carga tributaria puede ser entendida en dos sentidos: a) en sentido jurídico «como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, de raza y de religión, en manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal»; y, en sentido económico es la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y en relación a la capacidad contributiva de cada uno⁹⁵⁷.

⁹⁵⁶ Vid. FERREIRO LAPATZA J. J.: óp. cit., p. 193.

⁹⁵⁷ UCKMAR V.: *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Temis, 2002, p. 58.

No puede olvidarse además que el Derecho comunitario ha tenido cierta efectividad, llámese «incidencia» en los ordenamientos tributarios de los Estados comunitarios, sin generar mayores incompatibilidades con el ejercicio del poder tributario.

De acuerdo con GARCÍA PRATS «aunque los resultados conseguidos por la acción comunitaria sobre el Derecho tributario pueda ser compatible con las exigencias internas, el derecho comunitario comporta novedades que al menos si modifican la construcción de los principios de justicia internos y su desarrollo», de modo que la importancia de la acción comunitaria reside, tal como dice el autor, en la incorporación de nuevos criterios interpretativos, justificativos y orientadores del ordenamiento⁹⁵⁸.

Es precisamente el Derecho comunitario una de las fuentes principales de conocimiento, de cuyo contenido se desprende la existencia de varios derechos de los contribuyentes obligados por el deber de contribuir para con el gasto público del Estado miembro; la seguridad jurídica, el principio de proporcionalidad, los principios de no discriminación y neutralidad; así como el preponderante rol de los Tribunales supranacionales, en la protección de los derechos fundamentales reconocidos por la Comunidad, y la salvaguarda de los objetivos comunitarios, evidencian el nacimiento de nuevos y más amplios derechos de contribuyentes que estando obligados para con un Estado, forman parte al mismo tiempo de una Comunidad con objetivos globales y mecanismos de protección abiertos.

Uno de los peligros que puede derivar del proceso de integración comunitaria es la aplicación obligatoria de principios económicos como el de neutralidad, pues la primacía del Derecho comunitario coadyuva a su consolidación; sin embargo, puede generar problemas derivados de la imposibilidad de articular los principios comunitarios, al ámbito parcial de la exigencia del principio de no discriminación, lo cual puede generar quiebras entre los sistemas tributarios y los instrumentos de integración, y tal como GARCÍA PRATS advierte, provocar quiebras en la unidad y coherencia interna de los sistemas tributarios sobre los que inciden⁹⁵⁹.

⁹⁵⁸ Vid. GARCÍA PRATS F.: óp. cit., p. 746.

⁹⁵⁹ Vid. GARCÍA PRATS F.: óp. cit., pp. 747-748. Una situación como esta fue resuelta por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea sentó un importante precedente con la sentencia de 17 de julio de 1997 Asunto C-28/95. Caso A. Leur-Bloem C. Inspectur der Belastingdienst Ondernemingen Amsterdam 2, sobre la interpretación de la Directiva 90/434/ C.E.E. sobre el tratamiento fiscal de fusiones. El Tribunal realizó una interpretación uniforme del derecho comunitario en un caso concreto, derivado no de la no

Cierro este apartado, con una referencia a VOGEL quien sostiene que las Constituciones son obras del hombre y ya sólo por este hecho puede que no sean perfectas, son los intentos de una nación por establecer un orden jurídico humanamente digno⁹⁶⁰, el Derecho financiero, se dedica al estudio e investigación de aquel conjunto de normas, que regulan la actividad financiera del Estado, que es precisamente la actividad que le permite al ente estatal mantenerse vivo a sí mismo y establecer condiciones de vida digna para los ciudadanos que del el forman parte.

En ese orden de ideas, el Derecho constitucional financiero, tiene la misión fundamental de delimitar conceptualmente, no el ámbito de los principios del deber de contribuir al gasto público; sino más bien, de los límites del poder del Estado, frente a la gran gama de derechos subjetivos que han quedado expuestos en esta disertación y a los cuales se ha pretendido dar una primera delimitación conceptual, pues tal como se ha venido afirmando, el contribuyente está asistido de derechos y garantías, de cuyo cumplimiento, los efectos no son únicamente incidentes en el ciudadano aportante, sino también en toda la comunidad que se beneficia del gasto público y por ende de la contribución solidaria.

Finalmente las innegables conexiones entre el sistema tributario y el sistema de redistribución del recurso público evidencian que la afectación de los derechos de unos cuantos contribuyentes afecta significativamente al conglomerado social, pues atenta contra los principios fundamentales del Estado de Derecho, dado que la solidaridad no tiene alcance limitado a la redistribución, sino que deviene de la solidaridad también en la recaudación.

aplicación inmediata, sino porque el legislador nacional había decidido, al adaptar el derecho nacional a las disposiciones de una Directiva, dispensar el mismo trato a la situaciones puramente internas y las que regla la Directiva, ajustando su legislación interna al Derecho comunitario para evitar situaciones discriminatorias en perjuicio de las no amparadas por el Derecho comunitario. Dejo en claro el Tribunal que existe un interés común manifiesto que se centra en la finalidad de evitar «la aparición de discriminaciones en contra de los propios intereses nacionales», o bien, «de eventuales distorsiones de la competencia» en contra de los mismos por lo que, en dicho caso, las disposiciones o conceptos internos pueden recibir una interpretación uniforme. Cfr., óp. cit., pp. 748-749.

⁹⁶⁰ Vid. VOGEL K.: óp. cit., p. 23.

CONCLUSIONES

El sistema tributario es para un Estado, lo mismo que el corazón para el ser humano; un órgano vital, de cuyo óptimo funcionamiento depende la concurrencia sostenida y estable de recursos que coadyuvan a costear el gasto público; en ese sentido, el deber de contribución, de configuración constitucional es el estamento jurídico que permite conminar a los particulares a cooperar con el Estado y sus fines.

Una vez que he logrado desarrollar todos los contenidos previstos en el temario, que fue propuesto para la llevar a cabo esta investigación sobre los *principios constitucionales* que configuran el *deber de contribución al gasto público* en el marco de los *derechos del contribuyente*, en este momento, ya me es posible presentar las conclusiones a las que arribé con ocasión de dicho estudio, a lo cual procedo a continuación.

Para tal efecto, me he de remitir a las preguntas generales que con ocasión del proyecto de investigación surgieron y se fueron fortaleciendo hasta conjugar un estudio que logró concertar multidisciplinariamente el Derecho tributario, con el Derecho administrativo y esencialmente el Derecho constitucional y la teoría sobre los derechos fundamentales.

I

En cuanto al deber de contribución como instituto jurídico del Derecho financiero, se arribó a la conclusión, de que se trata en primer lugar de un deber fundamental, pues solo en la norma constitucional, se puede configurar una obligación que ate pecuniariamente a los particulares para con el Estado; solo por la voluntad del constituyente por razones, bien de solidaridad, o bien como mecanismo de sujeción al poder, se puede configurar un deber de esta naturaleza y establecer sus límites concretos.

La configuración del deber de contribución como hoy lo conocemos, demuestra que no son deberes en estricto sentido jurídico, sólo aquellos que llevan implícita una sanción a su incumplimiento; pues más allá de la estrictez dogmática con la que quiera observar a este instituto, se trata de un deber jurídico, en primer lugar porque el constituyente así lo determinó; y en segundo lugar, porque configura un vínculo especial de sujeción del

contribuyente para con el Estado en una relación jurídica en la que interactúan tanto obligaciones como derechos.

II

Resulta pues innegable que la «potestad», así también derecho de los Estados a autodeterminarse se origina en la necesidad de obtener recursos para solventar el gasto público y por ende satisfacer necesidades, por ello es facultad del Estado conminar a los ciudadanos que de él forman parte, al cumplimiento del deber general de contribución, volviendo exigible una obligación pecuniaria constitucionalmente prevista, a través de la creación de vínculos específicos y concretos que exhorten a los contribuyentes al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En el Estado social de Derecho, debe entenderse superada la teoría de poder y la idea de tributo como mecanismo de sujeción. En una situación jurídica «ideal», el cumplimiento de la contribución al gasto público, aunque mandato jurídico, ha de estar inspirado en el principio de solidaridad y por tanto estar justificado en razones de bienestar colectivo e interés social.

Ahora bien, este deber no se cumple por el mero hecho de estar configurado en la Constitución en determinado sentido, para ello el Estado ejercita el poder tributario a través de las respectivas leyes y conforme al procedimiento constitucional vigente; es decir, mediante «normas de instrumentación» o de «segunda instancia», producto de la actividad de legislación en cumplimiento de la «normas de estructura» que permite aplicar el referido deber.

De ahí que las leyes tributarias que crean y regulan las diversas obligaciones tributarias y sus hechos impositivos no son más que el resultado propiamente dicho del cumplimiento de un deber propio de los poderes públicos, de cuyo contenido devienen obligaciones dirigidas a los contribuyentes y que permite a la Administración tributaria garantizar su cumplimiento efectivo; leyes que al propio tiempo, son objeto de control constitucional por parte de jueces competentes, cuya misión ha de ser, al menos en sede teórica, en el marco tanto del Estado social de Derecho, como del Estado Constitucional, la de garantizar la justicia del sistema tributario.

III

Sobre los límites concretos que los poderes públicos tienen a la hora de establecer y aplicar tributos, se concluye que al no estar exentos de incurrir en excesos que sobrepasen los criterios de la solidaridad y por ende de la capacidad contributiva de los obligados, saliendo así de la esfera descrita como «ideal» de la imposición para reconducir el deber solidario de contribuir al gasto público, hacia el pago de obligaciones tributarias por mera «sujeción al poder» y no por responsabilidad social; estos son indispensables, y por tanto deben estar consignados expresamente en la norma constitucional, pues el riesgo de vulneración de derechos es alto, sobre todo en Estados como los nuestros, que por el constante incremento del gasto público, requieren a su vez, de un incremento en la recaudación tributaria a un nivel suficiente para atender todas las erogaciones.

En esa medida, se manifiesta un derecho ciudadano a que la contribución al gasto público, no exceda límites constitucionalmente previstos que garantizan la justicia en la imposición; por lo que, el contribuyente está facultado para poner en movimiento diversas acciones y exigir a los poderes públicos que sus políticas no vulneren sus derechos.

VI

Sobre la relación entre el deber de contribución al gasto público y el derecho a que dicha contribución sea en la medida de la capacidad contributiva, se concluye que no se trata de estamentos jurídico autónomos e independientes, por el contrario, existe una relación causal entre estos, producto de una configuración jurídica compleja, no solo del deber enunciando en los textos constitucionales, sino por completo de un sistema tributario que para ser justo, ha de proteger el equilibrio entre el cumplimiento efectivo del deber y la garantía de ese y otros derechos, pues se adelanta otra conclusión, «contribuir en la medida de la capacidad contributiva», no es el único, aunque si, el más evidente de los derechos del contribuyente.

Por lo tanto, en esta investigación, no se prendió escindir los derechos del obligado tributario del deber de contribución para analizarlos de manera independiente; por el contrario, lo que se ha pretendido demostrar, es que en la relación jurídico impositiva

convergen tanto un deber, como un cúmulo de derechos y obligaciones, que correctamente aplicados, restituyen el equilibrio natural a una relación de contrapesos entre el Estado y los contribuyentes; una relación en la que converge la distribución equitativa de la carga tributaria con la capacidad contributiva de los obligados; relación cuya balanza suele, por inclinación natural, tender más hacia el interés general y el cumplimiento de los fines del Estado, que al interés particular.

Indudablemente la justicia aludida al sistema tributario requiere para su efectivo cumplimiento del desprendimiento de concepciones caducas, sobre el contribuyente como súbdito fiscal de un poder tributario absoluto y totalitario; es preciso pues, en nuestro tiempo, reconocer al contribuyente como parte de una relación jurídica igualitaria, en la que además de estar obligado al cumplimiento de deberes tributarios, es así mismo sujeto titular de derechos, por tanto ha de estar protegido por garantías derivadas de la misma norma fundamental que configura el propio deber por el que es obligado.

VII

No cabe duda, que los ciudadanos, tienen frente al Estado «responsabilidades», «deberes» como suelen estar expresamente enunciados en la Constitución; ahora bien, en su condición de contribuyentes, su deber es específico, «contribuir al gasto público a través del pago de los tributos establecidos en la ley»; sobre lo que no se ha tenido claridad hasta el momento, es respecto a ¿qué derechos y garantías específicos le corresponden al ciudadano, cuando se encuentra en una especial relación de poder de naturaleza tributaria?.

Como resultado de esta investigación se ha llegado a concluir que el contribuyente esta asistido de un cumulo de derechos, que nacen precisamente de su especial relación con el Estado; también se concluye que estos derechos no se limitan o restringen al derecho a contribuir en la medida de la capacidad contributiva, el derecho a la propiedad y los derechos al debido proceso, aunque estos han sido ciertamente los más representativos.

Estos derechos, calificados como «públicos subjetivos», tienen su origen en los principios constitucionales que configuran la contribución al gasto público, pues convergen en el seno de la obligación tributaria en sí misma y forman parte de la personalidad misma del contribuyente.

De tal forma que los derechos subjetivos del contribuyente se manifiestan tanto para evitar posibles vulneraciones, como para exigir la reparación del daño, cuando de la arbitrariedad de los poderes públicos, se evidencia efectiva afectación, precisando del Estado, trato no solo igualitario sino además considerado.

VIII

Respecto a los principios tributarios, no he de proponer conclusiones sobre su naturaleza jurídica, pues la doctrina ya ha sido bastante generosa en ese sentido y poco podría decir, que no se haya dicho ya, con suficiente propiedad.

Mi conclusión está orientada precisamente en el sentido de la reorientación propuesta para su estudio en el marco de los derechos; en esa línea de pensamiento, se afirma que éstos al ser límites intrínsecos del deber de contribución al gasto público, son al propio tiempo el núcleo sustantivo de una gama diversa de derechos subjetivos del contribuyente, distintos de los tradicionalmente reconocidos.

Por lo tanto, solo a partir de su análisis, —es decir del estudio de los principios de justicia tributaria—, se puede llegar a obtener una delimitación conceptual general, que permita desarrollar posteriormente doctrina especializada, cuyo objeto sea identificar mecanismos apropiados para garantizar cada derecho, de acuerdo con su naturaleza y alcance material, pues cada principio guarda en su contenido sustancial, la descripción primaria de los elementos distintivos del derecho correspondiente. Con relación a cada uno de los derechos, cabe realizar un par de acotaciones particulares y a ello procedo inmediatamente.

IX

Con absoluta seguridad, puedo afirmar que pese a ser el principio de legalidad, de aquellos de naturaleza formal; en este nace uno de los derechos ciudadanos más importantes del contribuyente, el *derecho a la legalidad tributaria* y por tanto a la *seguridad jurídica* de la materia impositiva; derechos que garantizan la participación democrática del ciudadano contribuyente en los procesos formación de la ley que establece sus obligaciones tributarias; debate legislativo que legitima la creación o modificación de los tributos.

Así mismo, por el principio de *igualdad tributaria*, nace un derecho de igual denominación, que garantiza que el Estado, desde la determinación misma de los tributos en la ley fiscal, aplique criterios de igualdad que hagan efectivo el pago de tributos, solo en la medida de la capacidad contributiva, y si ello precisa de técnicas como la progresividad, para hacer efectiva la equidad y por tanto de ciertas desigualdades cuantitativas, estas se entienden como la materialización y practicabilidad en sí misma del referido derecho.

Como colofón al principio de no confiscatoriedad, se consolida el derecho a la propiedad, que tiene en materia tributaria, una connotación más amplia que la garantía fundamental de no expropiación, —salvo por fines de interés social y mediando una indemnización—.

Así, el *derecho a la propiedad privada del contribuyente* implica una garantía de que su patrimonio, si bien debe garantizar la finalidad social constitucionalmente prevista, no puede ser más público que privado; y por tanto, estará primero a su servicio, antes que al servicio del Estado; consecuentemente los tributos y por tanto las vías coactivas para hacer efectivo su pago, no podrán atentar contra los derechos patrimoniales; es decir, no acarrearán disminución, destrucción, merma, establecimiento de garantías reales o enajenación total o parcial de la propiedad a efectos hacer efectivo el pago. Este derecho goza de especial reconocimiento en calidad de «fundamental» y debe ser protegido y tutelado ante atisbos de peligrosa incursión del Fisco en ideológicos fines recaudatorios.

X

Este grupo de derechos, podrían llamarse «nuevos» solo a la luz de una mirada tradicional, de aquellas que ha concentrado sus esfuerzos en estudiar a los principios tributarios en su sentido material y que le ha reconocido al contribuyente como máximo el derecho a la propiedad y algunos derechos procesales.

Sin embargo, eso no significa, que sean efectivamente nuevos, o que sean el producto de un reciente reconocimiento de innovadora jurisprudencia; por el contrario, son derechos tan antiguos como el propio deber de contribución al gasto público, mas, que no han recibido la suficiente atención de la doctrina; ello tal vez debido a que los derechos se reconocen, sobre todo como «fundamentales», cuando han sido vulnerados de manera tan recurrente y

perniciosa, que ha sido necesario determinarlos como tal, para garantizar su efectiva protección; por otro lado, esto no significa, que se deba esperar más para reconocerlos, pues ante el riesgo de posible vulneración, la prevención es —al igual que en las ciencias médicas, en el Derecho—, la mejor forma de protección de los ciudadanos.

XI

Sobre los derechos identificados y sucintamente descritos, cabe recalcar que al haber sido denominados como «públicos subjetivos», deben ser aplicados directamente por los poderes públicos, sin que sea necesario su desarrollo normativo en ley especial; sin embargo, el contribuyente que considere afectados sus derechos, puede poner en movimiento todas las acciones y mecanismos administrativos y jurisdiccionales que estando previstos en el ordenamiento jurídico, le permitan alcanzar su garantía efectiva, por lo que se evidencia una importante necesidad de estudiar con mayor profundidad estos derechos, para aportar a la construcción dogmática de los mismos.

En esa línea de pensamiento queda abierta la posibilidad de continuar un estudio a profundidad sobre los derechos aludidos al contribuyente, a efectos de construir una «teoría general de los derechos del contribuyente», en la que se establezca su contenido mínimo, alcance, naturaleza, validez, eficacia y mecanismos de garantía.

Por el momento con esta investigación se ha pretendido justificar metodológicamente y con argumentos jurídicos suficientes, que estos derechos no son potenciales, sino que efectivamente existen, que son connaturales a la condición subjetiva del contribuyente, y que su cumplimiento puede ser de acuerdo a las particularidades propias de cada sistema, efectivamente exigidos a través de diversas acciones jurídicas.

XII

Sobre el *derecho a contribuir al gasto público con arreglo a la capacidad contributiva*, si bien su naturaleza como «fundamental» aún se encuentra en discusión, es efectivamente uno de los más representativos en la relación del ciudadano contribuyente con

el Estado; no solo por ser correlativo al deber de contribuir, sino además, porque es el derecho insigne que limita el accionar de los poderes públicos.

Resulta ahora evidente, que este derecho no podría hacerse efectivo, de no ser el cumplimiento de los otros derechos subjetivos que tal como había manifestado, se garantizan sin necesidad de desarrollo legislativo, pues nacen de los principios constitucionales.

Así entendidos el derecho a la *legalidad*, a la *seguridad jurídica*, a la *igualdad*, así como también el derecho a la *no confiscatoriedad de la propiedad del contribuyente*, son el fundamento de un derecho más amplio, por ende más complejo «el derecho a contribuir al gasto público solo en la medida de la capacidad contributiva».

Consecuentemente, en la medida en que estos derechos se garanticen desde la configuración misma de la obligación tributaria en la ley fiscal, a través de diversas figuras impositivas, se entenderá cumplida la obligación del Estado de garantizar la protección del bien jurídico de la relación jurídico tributaria, que no es otro, que el reparto equitativo de la carga tributaria.

Por lo tanto, los «derechos públicos subjetivos» del contribuyente miran más allá de la cuantificación económica de la aptitud de contribución de los ciudadanos y sus necesidades básicas; se materializan pues, a través del cumplimiento de principios jurídicos concretos y delimitados y por tanto de un cúmulo de derechos, todos aplicables directamente por el propio legislador, que en su libertad de opción política, no *podrá*, o al menos no *deberá* incurrir en prácticas legislativas predatorias.

XIII

Ante los cuestionamientos sobre el cambio de paradigma constitucional en el Ecuador y la posible incidencia que pudo generar la transformación del modelo estatal de «*Social de Derecho*», a «*Constitucional de derechos y de justicia*» en el régimen tributario ecuatoriano; en primer lugar, se debe señalar que si bien cierta doctrina concibe al Estado Constitucional, como uno diferente del Estado de Derecho, he llegado a concluir, que al menos para el caso ecuatoriano, este no es más que una versión adaptada, de aquel Estado legal, que fallidamente se intentó superar en el Ecuador.

Debo ratificar que el Estado Constitucional de derechos y de justicia, es una forma, algunos podrían decir «avanzada», yo arguyo «mutada» del Estado social de Derecho, cuya principal fortaleza se encuentra en la aplicación directa de la Constitución y por ende de los principios, derechos y garantías en ésta previstos; sin embargo; el sistema jerarquizado de fuentes de Derecho, otorga valor jurídico, tanto a la propia Constitución, en el preponderante y prevalente lugar que efectivamente le corresponde, como a las demás normas del ordenamiento jurídico, que van desde la ley, hasta los actos normativos emanados por las autoridades públicas competentes; y al propio tiempo, establece reglas concretas de interpretación y aplicación de la norma en caso de contradicción entre principios y reglas, o entre normas de igual o distinta jerarquía.

Ahora bien, cabe recordar que el *Estado Constitucional de derechos y de justicia* aprobado por el Constituyente ecuatoriano, se concibió como una alternativa para afrontar las falencias del principio de legalidad y por ende las limitaciones del Estado de Derecho, que pese a haber sido «social» y «democrático», no logró cumplir con la aspiración de los ecuatorianos de vivir en un Estado más justo y solidario.

Un verdadero cambio de esta naturaleza habría supuesto el fin del Estado de Derecho como lo conocíamos, pues el nuevo modelo, presupuso que con la aplicación directa de la Constitución y por ende de los principios, derechos y garantías en favor de los ciudadanos, se rompería con el esquema tradicional del principio de legalidad e iniciaría una nueva era donde primarían los derechos ciudadanos.

Loable la intención; mas, carente de eficacia, al menos en la materia tributaria, pues de haberse seguido dichas premisas teóricas, el deber de contribución al gasto público se habría configurado garantizando contribuciones justas en la medida de la capacidad contributiva; sin embargo, como hemos visto a lo largo de esta investigación, la configuración constitucional del deber «de colaborar con el Estado» y «pagar los tributos establecidos en la ley», dista mucho de la versión garantista que el modelo general del *Estado Constitucional de derechos y de justicia* habría supuesto.

Así, siguiendo los pasos de su predecesora, la Constitución vigente, en lo relativo al régimen tributario ecuatoriano, establece el principio de legalidad —lo cual dicho sea de paso, es una garantía básica—; mas, en lo sustancial, *en nada* ha coadyuvado a mejorar el régimen impositivo en el Ecuador, pues *no* propende a su sistematización, *no* configura principios

fundamentales de justicia tributaria, *no* alude a los derechos del contribuyente, ni aun en forma tácita a pesar de ser, como se la ha descrito, una Constitución fuertemente imbuida del «garantismo».

Es más, respecto a su predecesora, se considera el régimen tributario ecuatoriano «involucionó», pues aquella establecía que este se regía por los principios básicos de *igualdad, proporcionalidad y generalidad*; mientras que la norma fundamental vigente, omite tanto a la capacidad contributiva, como a la *igualdad* y asume a la *equidad* como sinónimo de esta última, generando así importantes problemas interpretativos, que todavía no han sido resueltos por la Corte Constitucional ecuatoriana, pese a haber tenido ya, algunas oportunidades.

XIV

Sobre el régimen tributario ecuatoriano se concluye además, que es tal, y no un «sistema», no solo por propia denominación constitucional, sino además, por falta de voluntad política para transformar la estructura vigente, en un sistema justo de tributación, donde la carga tributaria, pueda ser distribuida equitativa entre todos los ciudadanos obligados a concurrir a solventar el gasto público.

Un sistema tributario, debe tener pocos tributos, coordinados entre sí, con principios definidos, claros y orientados a la justicia impositiva; no así un régimen que no precisa —para mantenerse vigente—, de aquella indispensable armonía y concordancia entre los fines de cada tributo, con los fines del sistema.

A un régimen le basta con recaudar suficientemente para cumplir las metas fiscales, sin que sea relevante la cantidad de tributos vigentes y consecuente la dispersión normativa que este fenómeno implica; ese es el caso de Ecuador, que ha constitucionalizado la suficiencia recaudatoria en calidad de principio constitucional, llevando a extramuros del régimen a la capacidad contributiva, incrementando incluso la cantidad de tributos vigentes.

Sistematizar el régimen tributario ecuatoriano, implicaría reducir la cantidad de tributos que actualmente se aplican y codificar las incontables leyes tributarias generales y leyes modificatorias hoy preocupantemente dispersas; sistematizar implicaría además, armonizar el ordenamiento jurídico interno, con los principios del Derecho comunitario

andino, ajustar bases imponibles y tarifas de los tributos vigentes a la verdadera capacidad contributiva; y, fundamentalmente, establecer y definir con claridad los principios de justicia tributaria que regirán la imposición; ello implicaría imponerle más límites no solo al legislador, responsable de la codificación, sino además a una Administración tributaria, actualmente de poderes exorbitantes que se ha empoderado con el discurso del «buen vivir» y quiere ser referente de eficacia a nivel nacional. Límites que el Estado ecuatoriano, no está dispuesto a asumir, y así lo ha demostrado con los recientes proyectos modificatorios, que presentados con carácter económico urgente, pretenden incrementar sustancialmente la tarifa de algunos impuestos patrimoniales vigentes y crear nuevos.

No cabe duda, que desde una visión estatal, el cambio en el modelo de Estado y en el sistema económico ha incidido positivamente en la gestión de la Administración tributaria, pues justificando su accionar en el cumplimiento de los objetivos del régimen del «buen vivir», ha fortalecido sus facultades y ha logrado incrementar sustancialmente la recaudación.

Sin embargo, no se puede ocultar, al menos desde una visión *pro contribuyente*, que este cambio no ha incidido de manera significativa en el reconocimiento de sus derechos, pues no se han mejorado las reglas básicas de la tributación previamente establecidas, y no se ha constitucionalizado los principios de justicia tributaria que coadyuvan en la construcción de un sistema tributario justo, tampoco se ha reconocido a la capacidad contributiva como presupuesto lógico del deber de contribución, ni a la prohibición de confiscatoriedad, como límite a la contribución progresiva.

Lo cual me lleva a afirmar que, tal cual como está configurado el régimen tributario ecuatoriano, en este, se propende a la inseguridad jurídica, pues consiente la aprobación de leyes modificatorias a través de procedimientos sumarios, sin el debido debate legislativo y otorga potestades normativas demasiado amplias a la Administración tributaria; todo lo cual, genera un ambiente propicio a la vulneración de los derechos del contribuyente.

XV

Sobre el ordenamiento tributario español, luego de haber observado con especial cuidado la configuración jurídica del deber de contribución al gasto público y los principios que lo informan, he llegado a la conclusión de que si bien no perfecto, —ni aun cerca de ser

perfectible—; al menos, y a diferencia del caso ecuatoriano, es un verdadero «sistema» cuya estructura le permite estar en constante transformación.

Lo dicho significa, al menos a mi juicio, que la redacción del artículo 31 de la Constitución de España, más allá de los problemas interpretativos que han tenido lugar —problemas desde luego superables, conforme se evidencia en el desarrollo de la jurisprudencia revisada a lo largo de la tesis—; y, de las evidentes dificultades del legislador para ejercer el poder tributario dentro de los límites establecidos a su accionar, no solo en la propia Constitución, sino ahora además por los principios del Derecho comunitario; propende desde su configuración jurídica a la justicia del sistema y a la contribución en la medida de la capacidad económica como criterio fundamental de la imposición, determinando con claridad los principios constitucionales que rigen.

Resumiendo, el artículo 31 de la CE en orden a configurar el sistema tributario justo, determina por el principio de generalidad, que todos los ciudadanos estarán obligados a contribuir en la medida de su capacidad económica; por el principio de igualdad, que en ocasiones cierta desigualdad cuantitativa es necesaria, para cumplir con este principio jurídico; que, por la regla de la progresividad, quienes tengan mayor capacidad contributiva, deberán contribuir en mayor proporción al gasto público, lo cual justifica el trato diferenciado y las desigualdades cuantitativas permitidas por el propio principio de igualdad; y, que la progresividad tiene un límite absoluto en la no confiscatoriedad de la propiedad del contribuyente, que debe ser entendida en sentido amplio, es decir como todos los bienes y derechos del contribuyente, que dentro de la esfera de los derechos patrimoniales, no pueden ser atacados por el sistema tributario.

Reconozco, que los problemas interpretativos a los que hice referencia, nacen precisamente de la redacción de este precepto, particularmente por el lugar que ocupa la «capacidad económica» como presupuesto lógico del deber de contribución al gasto público, y no como «capacidad contributiva», uno más de los principios jurídicos del sistema tributario en su conjunto, al lado del principio de igualdad; sin embargo, contiene al propio tiempo los elementos necesarios para configurar un sistema tributario que hace justicia en la imposición tributaria.

Podrán pues, en su momento proponerse enmiendas constitucionales, que superen dichos problemas en forma definitiva; y sobre todo que permitan adaptar la norma a la

realidad y al cambio de circunstancias históricas; sin embargo, dado el estado de evolución al que ha llegado este precepto, por efecto de la interpretación constitucional de sus principios, en ningún caso, podrá involucionar desconociendo el derecho de los contribuyentes a que su aporte al gasto público sea dentro del medida de su capacidad económica, por el contrario, este tipo de norma, que lleva implícito un derecho, solo podría modificarse para hacer expresa enunciación del mismo, dotarle de una categoría constitucional determinada, que por presión de la propia doctrina, podría ser ya declarado como «fundamental», reconocer formalmente otros que le son conexos y delimitar en forma más concreta las garantías que le corresponden.

Por el momento, los problemas que se vayan presentando, se han de superar mediante la interpretación constitucional, misma que ha de ser sistemática y corte antiformalista, —para evitar caer en teoremas superados—, tomando en cuenta que por cada tributo creado o modificado por el legislador, habrá siempre una colectividad de contribuyentes, cuyos derechos deben protegerse; por lo tanto, se tendrá que interpretar siempre en el sentido más favorable al ciudadano, que pueda proyectarse de los principios de justicia tributaria.

XVI

Como resultado del ejercicio comparativo entre las Constituciones de España y Ecuador, y los deberes en estas configurados, he llegado a concluir que el deber de contribución al gasto público configurado en el artículo 31 de la Constitución española, en calidad de norma jurídica, está a mi juicio mejor estructurado que el de Ecuador; pues por una parte establece un deber, que al mismo tiempo lleva implícito un derecho; y, al propio tiempo determina límites concretos al ejercicio del poder tributario.

Ahora bien, estos límites garantizan, no solo que la libertad de opción política del legislador no se desborde en arbitrariedades, sino además que el contribuyente cumpla con sus obligaciones, dentro del marco de la legalidad, seguridad jurídica y certeza del Derecho, y que además de regular sus obligaciones, es al propio tiempo el derecho que lo ampara y protege de posibles extralimitaciones del poder tributario.

Por su parte el deber de cooperar con el Estado pagando los tributos establecidos en la ley, configurado en el artículo 83.15 de la Constitución de Ecuador, es una norma jurídica

anómala, que impone directamente al ciudadano, una obligación pecuniaria, de cuantía indeterminada, sin establecer de manera concreta los derechos que le asisten como parte de ese vínculo impositivo; por lo que se evidencia una anomia constitucional, salvable solo con la interpretación del Juez constitucional de los principios de generalidad y equidad dispuestos en el artículo 300 de la misma Constitución, interpretación que hasta el momento no ha tenido lugar.

No es a mi juicio, la enunciación de los principios de progresividad y equidad, suficiente para garantizar la justicia de un régimen tributario como el ecuatoriano, que tiende a la proliferación de norma de diversa jerarquía y al incremento constante de la presión tributaria.

Semejante dispersión normativa, impide establecer conexión entre los fines de cada tributo con los fines de la política fiscal, precisamente por el déficit constitucional que en materia tributaria se evidencia con absoluta claridad en el Ecuador, por lo que no se avista, al menos a corto plazo, se pueda construir un sistema tributario, propio de un Estado en vías de desarrollo.

XVII

Sobre el régimen tributario ecuatoriano, si bien este no se concibe como un estamento rígido que ejecuta mandatos derivados de un poder ilimitado del Estado; la configuración constitucional adolece de fallas de gran calado tanto estructurales como materiales, que ponen en situación de riesgo al ciudadano contribuyente frente a posibles arbitrariedades de los poderes públicos.

Las fallas aludidas al régimen tributario ecuatoriano desde su configuración constitucional, son primordialmente la no alusión a principios fundamentales de justicia tributaria como la capacidad contributiva, igualdad, y no confiscatoriedad.

Así también se desprende de una interpretación sistematizada de la Constitución ecuatoriana vigente, que el principio de solidaridad y las premisas del régimen del buen vivir, han sobrecargado al régimen tributario de un contenido ideológico que contamina y empaña el verdadero rol de la Administración tributaria, que empoderada por las premisas de la suficiencia recaudatoria, erróneamente configurada como principio jurídico, ha volcado sus

esfuerzos, en fomentar un cambio en la denominada «nueva moral tributaria»; desnaturalizando y desdibujando los claros contornos jurídicos que debería tener el deber de contribución al gasto público y que la doctrina ha descrito de manera solvente.

XVIII

En razón de lo expuesto, se han encontrado argumentos suficientes para concluir, que si bien no está expresamente señalado en el texto constitucional ecuatoriano, el ciudadano contribuyente, se ha convertido en un verdadero *súbdito fiscal* que sirve con sus contribuciones a fines ideológicos, plasmados en los objetivos de un régimen de desarrollo, que tiene como principal óbice, la falta de recursos públicos, por lo que la gestión tributaria en el Ecuador ha concentrado sus esfuerzos en recaudar más, para lo cual se ha reformado veloz y constantemente al régimen tributario ecuatoriano a partir de que entrare en vigencia la actual Constitución, sin que se evidencie todavía, pese al tiempo transcurrido, que dichos objetivos se hayan cumplido efectivamente.

No con lo expuesto pretendo hacer una crítica desmedida u oposición de tipo ideológica a la actual configuración del régimen tributario ecuatoriano; pues más allá de mi indiscutible desconformidad con su actual regulación; me motiva una necesidad académica de exponer mi evidente preocupación, por los efectos a mediano y largo plazo de todas las reformas efectuadas a partir de la aprobación de la Constitución vigente; pues si bien los objetivos del régimen del buen vivir, son efectivamente loables, no conviene a pretexto de la suficiencia recaudatoria, someter al contribuyente a la voluntad de un concepto indeterminado, como lo es el «buen vivir» a niveles de presión fiscal insostenibles en el largo plazo.

El principal factor de riesgo, es la no alusión al principio de no confiscatoriedad, sumado a la desproporcionada aplicación del principio de progresividad; que aun en impuestos patrimoniales, puede —como de hecho se busca en los dos últimos proyectos de ley presentados con carácter de económico urgente a la Asamblea Nacional— establecer bases imponibles altas y tarifas sumamente elevadas; todo ello con argumento en la redistribución de la riqueza y jurídicamente justificado en el principio de suficiencia recaudatoria.

XIX

Ante el evidente riesgo de vulneración de derechos, —situación de la que no está exento ningún Estado—, con esta tesis se ha pretendido no solo identificar derechos subjetivos, sino determinar el rol que los diversos Jueces y Tribunales tienen, en el reconocimiento de los mismos.

En ese sentido cabe manifestar, que los contribuyentes pueden actualmente presentar las diversas acciones tanto administrativas como jurisdiccionales que se encuentren previstas en cada ordenamiento, no se requiere pues de acciones especiales, ya que se entiende que estos derechos están cubiertos por las garantías constitucionales previstas para otros derechos subjetivos; lo que ha de cuidar siempre el contribuyente, es la debida acreditación de los requisitos de forma y fondo, previstos en cada caso, para precautelar su admisión a trámite.

Fundamentalmente, el contribuyente que pretenda presentar una acción jurisdiccional para garantizar el reconocimiento de su derecho y la reparación de daño, deberá determinar con absoluta claridad el derecho vulnerado y por tanto agotar, en orden, todas las vías legalmente previstas.

No se debe olvidar que la Administración tributaria, está en la obligación de tramitar, todos los reclamos y recursos de impugnación, que le fueren presentados; existiendo la importante posibilidad de que sea la propia Administración, la que reconozca el derecho y tome medidas para reparar el daño.

Cuando se trate de asuntos formales y/o relativos a asuntos de legalidad, la vía contencioso-administrativa debe activarse; por tanto, se debe recurrir en estos casos al juez especialista en materia tributaria; quien está, tanto plenamente capacitado para resolver sobre casos concretos, como habilitado para realizar control de constitucionalidad en la medida de sus respectivas competencias.

Al Juez constitucional, se le ha de pedir concurso, únicamente ante evidente vulneración de un derecho claramente identificado, y sólo cuando las vías ordinarias, hubiesen sido insuficientes para garantizar el derecho; no puede pedírsele que desnaturalice su verdadero rol como garante de la Constitución, pidiéndole interpretaciones ajenas a su competencia, tales como una interpretación «económica», de un hecho tributario.

El rol de los Tribunales supranacionales y especialistas en derechos humanos debe activarse de manera excepcional, es decir, cuando el propio Estado se niega a reconocer vulneración de un derecho y por tanto al resarcimiento del daño; para probar dicha negativa, es preciso que el contribuyente haya agotado todas las vías ordinarias y extraordinarias, administrativas y jurisdiccionales nacionales. Así mismo, el contribuyente deberá acreditar cumplimiento de todos los requisitos de admisibilidad previstos en los respectivos instrumentos internacionales.

XX

Tal como la obligación tributaria es el principal objeto de estudio del Derecho tributario, así también el deber de contribución al gasto público es la institución jurídica más representativa del Derecho financiero público, particularmente en su vertiente constitucional; sin embargo, se precisa la necesidad de fomentar la investigación respecto a diversos estamentos de esta rama del Derecho público, tales como los «derechos subjetivos públicos» del contribuyente.

Como colofón a esta investigación debo señalar que los derechos a los cuales me he venido refiriendo a lo largo de esta disertación, forman parte de un nuevo acervo jurídico en materia constitucional, a los cuales se debe prestar especial atención, pues más allá de una denominación de «categorías» o «generaciones» de derechos, son propios de la condición de «contribuyente», y constituyen una proyección económica de la personalidad del ser humano, por lo que son al propio tiempo derechos de todos los ciudadanos, individuos con necesidades y con aspiraciones, ciudadanos sin cuyo aporte el Estado no podría sobrevivir; por lo tanto, al ser una parte orgánica y vital de éste, le corresponde su cuidado y protección, que al mismo tiempo significa preservar su aptitud para seguir contribuyendo con este mismo Estado a futuro.

Si bien no se recomienda su estudio como una rama autónoma del Derecho financiero público, sino más bien como parte medular de este, se aspira a que, desde un nuevo enfoque, más humano sobre el contribuyente —sin que pierda fortaleza jurídica—, se puede coadyuvar significativamente, para cambiar la visión del tributo y su rol en las finanzas públicas.

XXI

Sobre el contenido mínimo del renovado Derecho constitucional financiero, cabe señalar que el análisis de estos derechos, debe propender a generar un espacio de discusión académica, cuyo principal objeto de estudio, sea el contribuyente, no como fuente de riqueza, sino como persona asistida de derechos.

Suele ser el principal error táctico de los Estados modernos con creciente gasto público, atacar la riqueza privada, con tarifas, si bien progresivas, demasiado fuertes; pues aunque importantes mecanismos de recaudación, son momentáneos y desincentivan la producción de nueva riqueza y en el proceso vulneran derechos, agotando así la capacidad contributiva futura, situación que no es favorable ni al Estado, ni al propio contribuyente.

Finalizo esta tesis, afirmando, que si bien, no puede deslegitimarse los fines recaudatorios de los tributos; en ningún caso, dichos fines pueden ir más allá de un límite superior de la tributación justa, que en antaño, fuere reconocido exclusivamente como «capacidad contributiva»; mas, hoy en día debe ser visto, desde una visión integral, como un cúmulo de derechos subjetivos del ciudadano contribuyente.

La progresividad, si bien garantía efectiva para hacer contribuir en mayor medida a quienes tienen mayor capacidad económica, «no puede», mejor dicho, «no debe» ser utilizada como herramienta para agotar la riqueza de los particulares, ni aun con motivación en el cumplimiento de los fines sociales del Estado y las necesidades recaudatorias.

Más vale una riqueza gravada con medida, cuyo producto sea constante y periódico, respetando siempre los derechos del obligado tributario; que una riqueza gravada en una sola oportunidad y agotada para el futuro, en persecución de superfluos fines recaudatorios.

BIBLIOGRAFÍA Y OTRAS FUENTES DE CONSULTA

I. MONOGRAFÍAS Y ARTÍCULOS

ABRAMOVICH V. y CHRISTIAN C.: *Los derechos sociales como derechos exigibles*, Madrid, Trotta, 2002.

ACOSTA A.: *Los principios constitucionales del Derecho Tributario Español*, Revista de Derecho Financiero N° 65 y 66, 1990.

AGUALLO AVILÉS A. y BUENO GALLARDO E.: “Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del artículo 31.1 CE”; en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA C., y otros (coord.), *Estudios en Homenaje al Profesor PÉREZ DE AYALA*, Madrid, Dykinson, 2007.

ALEXY R.: “Derechos fundamentales, ponderación y racionalidad”, en CARBONELL M. y GARCÍA JARAMILLO L. C. (Coord.), *El canon neoconstitucional*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2010.

— “Los derechos fundamentales en el Estado constitucional democrático” en *Estudios de derecho constitucional tributario*, MICHAEL ZAVALA ÁLVAREZ (dir.), FELIPE IANNAONE SILVA (coord.), CÉSAR GARCÍA NOVOA (coord.), PEDRO JOSÉ CARRASCO PARRILLA (coord.), Lima, Universidad de San Martín de Porres, 2011.

— *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*, Serie de teoría jurídica y filosofía del Derecho N° 28, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003.

— *Theorie der Grundrechte*, 1985; segunda edición 1994. GARZÓN VALDÉS E.: (trad.) *Teoría de los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1993. *Teoría de los derechos fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

ALGUACIL MARI M. P.: *Acerca de la flexibilidad de la reserva de la ley en materia tributaria*, Revista Española de Derecho Financiero N° 101, Madrid, Civitas, 1999.

ALLORIO: *Breve tritico sulla irrtroattività delle norme tributarie*, *Studi in onore di A.D. GIANNINI*, in Dir. Prat. Trib., 1957.

ALONSO DE ANTONIO J. A.: *El estatuto autonómico y el principio de solidaridad como colaboración legislativa*, vol. 1, Monografías 8, Congreso de Diputados, Madrid, 1986.

ALONSO GARCÍA R.: *Sistema jurídico de la Unión Europea*, Pamplona, Civitas-Thomson Reuters, 2011.

- ÁLVAREZ S. y PRIETO J.: *Tributación de la Familia y la Equidad Horizontal en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2003
- ALZAGA O.: *La Constitución española de 1978, Comentario sistemático*, Madrid, Ed. Del Foro, 1978.
- AMATUCCI A.: *Aspectos Constitucionales de la Actividad Financiera*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002.
- ANDINO M., MARX CARRASCO C., y ARTEAGA L. O.: *Servicio de Rentas Internas: repensando el nuevo modelo organizacional y de gestión*, en MARX CARRASCO C. y otros (edit.); *Una Nueva Política Fiscal para el Buen vivir*, Quito, SRI, 2012.
- APARICIO PÉREZ A.: *La falacia de la capacidad económica como criterio informador de los tributos*, Revista de Información Fiscal N° 79, 2007.
- “Principios constitucionales económicos y tributarios”, en *El sistema económico en la Constitución Española*, vol. 2, Madrid, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado -Ministerio de Justicia, 1994.
- ARISTÓTELES, *Ética nicomarquea*, traducción de GÓMEZ ROBLEDO A., México, Porrúa, 1994.
- *Teoría de la justicia*, Libro 5, Capítulo X de la Moral a Nicómaco.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN J.: *La objeción de conciencia fiscal: a propósito del auto del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 1993*, en Revista Crónica Tributaria N° 68, Madrid, 1993.
- ASOREY R., AMATUCCI A. y PLAZAS VEGA M.: *La Autonomía del Derecho de la Hacienda Pública y el Derecho Tributario*, Bogotá, Universidad del Rosario Editorial, 2008.
- ASOREY, RUBÉN O.: “Exigibilidad de los Anticipos con posterioridad al vencimiento anual del gravamen (1)”, en *Derecho tributario. Doctrinas esenciales 1936-2010*, NAVARRINE, S. C. (dir.), t. III, Buenos Aires, La Ley, 2010.
- “El principio de seguridad jurídica en el ordenamiento tributario”, en *Principios tributarios constitucionales*, Salamanca, Universidad de Salamanca-Tribunal Fiscal de la Federación (México) - Instituto Cultural Domecq (México), 1989.
- ATALIBA G.: *Hipótesis de Incidencia Tributaria*, Montevideo, Fundación Cultura Universitaria, 1977.
- “La obra de UCKMAR y el principio de equidad”, en *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Temis, 2002.

- ____ *Seguridad jurídica*, Revista Española de Derecho Financiero, Civitas, 1988.
- ÁVILA SANTAMARÍA R.: “Ecuador estado constitucional de derechos y justicia”, en *Constitución del 2008 en el contexto andino. Análisis de doctrina y derecho comparado*, Quito, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Serie Justicia y Derechos Humanos, t. 3, V&M Gráficas, 2008.
- ____ “Evolución de los derechos fundamentales en el Constitucionalismo ecuatoriano”, en *Estudios comparativos*, AYALA MORA E.: (ed.) Quito, Corporación Editora Nacional-Universidad Andina Simón Bolívar, 2014.
- ____ “Los derechos y sus garantías”, en *Ensayos críticos*, Pensamiento Jurídico Contemporáneo 1, Quito, Centro de Estudios y difusión del Derecho Constitucional, 2011.
- ____ *El neoconstitucionalismo transformador. El Estado y el derecho en la constitución del 2008*, Quito, Corporación Editora Nacional. 2009.
- AYALA MORA E.: “Rasgos históricos de la evolución constitucional en el Ecuador”, *Historia constitucional. Estudios comparativos*, AYALA MORA E.: (ed.), Quito, Corporación Editora Nacional-Universidad Andina Simón Bolívar, 2014.
- BANACLOCHE PÉREZ J.: *Hacienda y principios tributarios constitucionales*, Revista Crónica Tributaria N° 31, 1939.
- BARTHOLINI S.: *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*, Cedam, 1957.
- BAYÓN J. C.: “Derechos, democracia y Constitución”, en CARBONELL M.: (edit.), *Neoconstitucionalismo(s)*, Madrid, Trotta, 2003.
- BAYONA DE PEROGORDO, “Notas para la construcción de un derecho de los gastos públicos”, en *Presupuesto y Gasto Público* N°2, Madrid, 1979.
- BERLIRI L.V.: *El Impuesto Justo*, VICENTE-ARCHE DOMINGO F. (trad.), Madrid, IEF, 1986.
- ____ BERLIRI, L. V.: *El impuesto justo*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986, y particularmente MUSGRAVE, R., y MUSGRAVE, P.: *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1986.
- BEUCHOT M.: *Filosofía y derechos humanos*, México, Siglo Veintiuno, 2001.
- BECKER ENNO: *Die Grundlagen der Einkommensteuer*, Bergmann, 1940.
- ____ *Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Reichsabgabenordnung, Steueranpassungsgesetz und Steuersäumnisgesetz*, Unbekannter Einband, 1963.

- BLUMENSTEIN E.: *Sistema di Diritto delle Imposte*, FRANCESCO FORTE (trad.), Milano, Giuffré, 1954.
- BOBBIO N.: *El tiempo de los derechos*, Madrid, Sistema, 1991.
- ____ “Presente y futuro de los derechos del hombre”, en *El problema de la guerra y las vías de la paz*, Madrid, Gedisa, 1981.
- ____ *Igualdad y libertad*, Madrid, Paidós, 1993.
- ____ *Teoría General del Derecho*, Madrid, Debate, 1992.
- BOLLO AROCENA M. C.: “La prohibición de confiscatoriedad como límite constitucional a la tributación” en *Principios tributarios constitucionales*, Salamanca, Universidad de Salamanca-Tribunal Fiscal de la Federación (México) - Instituto Cultural Domecq (México), 1989.
- BORRERO MORO, C. J.: *La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales*, Revista Española de Derecho Financiero N° 102, Madrid, Civitas, 1999.
- BUCHANAN J. M.: *Hacienda Pública, Cuarta Parte, Los Gastos Federales*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1968.
- CABALLERO SÁNCHEZ R. y GARCÍA DE CASTRO M.: *La capacidad económica como criterio constitucional para el reparto de las cargas públicas*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública N° 206, Vol. 40, Editorial de Derecho Financiero, 1989.
- CALDERÓN CARRERO J. M.: *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, Coruña, Netbiblio, 2009.
- CALVO ORTEGA R.: *¿Hay un principio de justicia tributaria?*; Pamplona, Cuadernos Civitas-Thomson Reuter-Arazandi, 2012.
- ____ *Hacia un nuevo Derecho tributario*, Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales N° 0, 2004.
- CARBONELL C.: *Los derechos fundamentales*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004.
- CARMONA CUENCA E.: “Los derechos sociales de prestación y el derecho a un mínimo vital”, En *Nuevas políticas públicas. Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas*, Alcalá, s/a.

- CARRASCO GONZÁLEZ F.M.: *El principio democrático de autoimposición en la producción normativa de la Unión Europea*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2005.
- CASADO OLLERO G.: “Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario», en *Estudios de Derecho Tributario en Memoria de Carmen Bollo Arocena*, Bilbao, Universidad del País Vasco, 1993.
- *El principio de capacidad y el control de constitucionalidad de la legislación fiscal II. El contenido constitucional de la capacidad económica*, Revista Española de Derecho Financiero N° 34, 1982.
- CASALTA NABAIS J.: *El deber fundamental de pagar impuestos*, Revista de Hacienda Local N° 84, vol. 28, NIETO J. J.: (trad.), Editoriales de Derecho Reunidas EDESA, 1998.
- *O deber Fundamental de Pagar Impuestos (Contributo para a Compreensao Consitucional do Estado Fiscal Conemporaneo)*, en español: *El deber fundamental de pagar impuestos (Contribución para una comprensión constitucional del Estado fiscal contemporáneo)*, Coimbra, Almedina, 1998.
- CENCERRADO MILLÁN E.: *El mínimo exento*, Madrid, Marcial Pons, 1999.
- CHARLES LOUIS DE SECONDAT, BARÓN MONTESQUIEU, *El espíritu de las leyes*, 1748.
- CHUST M.: “Constitucionalismo español del siglo XIX”; en *Historia Constitucional Estudios comparativos*, AYALA MORA E. (ed.), Quito, Corporación Editora Nacional-Universidad Andina Simón Bolívar, 2014.
- COLLADO YURRITA, MIGUEL ÁNGEL; “Retenciones y otros pagos a cuenta”, en ACOSTA E. S.: (coord.), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto Sobre el Patrimonio*, Aranzadi, Pamplona, 1995.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ M.: *La capacidad contributiva y la técnica jurídica*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública N° 60, 1965.
- *Ordenamiento Tributario Español*, vol. I, Madrid, Civitas, 1985.
- COSCIANI C.: *La política fiscal para la estabilidad monetaria. Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero 1968*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1970.
- *Principios de Ciencia de la Hacienda. Efectos del gasto público*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1967.

- CUBILES SÁNCHEZ-POBRE P.: “El derecho a la protección de la vida privada y familiar en el ámbito tributario”, en *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*, GARCÍA BERRO F.: (dir.), Madrid, Civitas-Thomson Reuters, 2015.
- DALTON H.: *Principios de Finanzas Públicas. Parte tercera. Gastos Públicos*, Buenos Aires, Depalma, 1953.
- DE ESTEBAN J. y GONZÁLEZ-TREVIJANO P.J.: *Curso de Derecho Constitucional Español*, vol. II, Madrid, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, 1993.
- DE LA CASA V.: *Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos*, Revista Crónica Tributaria N° 144, Madrid, Ministerio de Hacienda-Instituto de Estudios Fiscales IEF, 2012.
- _____. *Los principios tributarios del artículo 31.1 de la Constitución y la concurrencia de tributos*, Revista de Información Fiscal N° 109, Madrid, Thomson Reuters, 2012.
- DE LA GARZA S. F.: *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 2001.
- DE LA GUERRA ZÚÑIGA E. M.: *El Régimen Tributario Ecuatoriano. Una aproximación desde la capacidad contributiva y suficiencia recaudatoria en la tributación interna*. Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones CEP, 2012.
- _____. *Introducción al Derecho*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013.
- _____. *El rol de los ingresos tributarios en las finanzas públicas ecuatorianas*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones CEP/Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2013.
- _____. *Presupuesto general del Estado. Naturaleza jurídica del acto presupuestal*, Boletín Informativo Spondylus, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar-Ecuador, 2014.
- DE MORA E.: “Derechos humanos y derechos públicos subjetivos”, en MEGÍAS QUIRÓS J. J.: (coord.), *Manual de derechos humanos: los derechos humanos en el siglo XXI*, Madrid, Arazandi, 2006.
- DEVELOVÉ P.: *Le principe d'égalité devant les charges publiques*, prefacio de GEORES VEDEL, París, Librairie General de Droit et de Jurisprudence, 1969.
- DÍAZ E.: *Estado de Derecho y sociedad democrático*, Madrid, Taurus, 1998.
- DÍAZ PALACIOS J.: *El Estado Constitucional de Derecho en el Marco de la Descentralización en los Países Andinos*, Lima, InWEnt-Los Oficina Regional Países Andinos, 2009.

DWORKIN R.: *Los derechos en serio*, Barcelona, Ariel, 1995.

____ “Las reglas modelo” en *Hablando seriamente de derechos*, Universidad de Chicago, Londres, 1978. (Traducción libre del título original: “The model rules” en *Talkin Rights Seriously*).

ESCRIBANO F.: “Actual configuración del Derecho Financiero y Tributario: Rol de la Jurisprudencia Constitucional y del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, en *Introducción al Derecho Financiero y Tributario*, Lima, AIDET-Jurista Editores E.I.R.L., 2010.

____ *La configuración jurídica del Deber de Contribuir*, 2da. ed., versión corregida y aumenta de la Academia Internacional de Derecho Tributario, Lima, Griely, 2009

____ *Presupuesto del Estado y Constitución*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 1981.

____ *Reforma tributaria y aprobación de Presupuestos. Análisis de una experiencia (1979-1981)*, en *Funciones financieras de las Corles Generales*, Congreso de los Diputados, Monografías 2, 1985.

____ *La configuración jurídica del Deber de Contribuir*, Madrid, Civitas, 1988.

ESPÍN E.: “Ordenamiento constitucional: Derechos y deberes de los ciudadanos”, en LÓPEZ GUERRA L.: ESPÍN E., y GARCÍA MORILLO J., y otros: *Derecho Constitucional*, vol. I, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997.

EZZER J.: *Grundsatz und Norm in der rechterlichen Fortbildung des Privatrechts*, Tübingen, 1974.

FALCÓN Y TELLA R.: *Ley tributaria sustantiva en la jurisprudencia constitucional*, en *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año 2, Nº 5, 1982.

____ *La habilitación a las leyes de presupuestos para modificar tributos*, *Revista Española de Derecho Tributario* Nº 33, 1982.

____ “Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico”, en *Estudios jurídicos en conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Córdoba*, Córdoba, 1991.

____ “Administración Pública y sus implicaciones tributarias” en *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA, JUAN RAMALLO MASSANET, ERNESTO LEJEUNE VALCÁRCEL, ANA YÁBAR STERLING (coord.), Madrid, Dykinson, 2007.

FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS M. L.: “El principio de proporcionalidad en la Administración Pública y sus implicaciones tributarias”, en *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Madrid, Dykinson, 2007.

FERNÁNDEZ E.: *Teoría de la Justicia y Derechos Humanos*, Madrid, Debate, 1984.

FERNÁNDEZ SEGADO F.: *El diseño constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*, Revista Vasca de Administración Pública N°47, Herri-Arduralaritzako Euskal Aldizkaria, 1997.

____ *La solidaridad como principio constitucional*, Teoría y Realidad Constitucional N°. 30, Madrid, UNED, 2012.

FERRAJOLI L.: *Los fundamentos de los derechos fundamentales*, Madrid, Trotta, 2001.

____ “Derecho y Razón” en *Teoría del garantizo penal*, Madrid, Trotta, 2001.

____ *Derechos y garantías, La ley del más débil*, Madrid, Trotta, 1999.

____ *Los fundamentos de los derechos fundamentales*, Madrid, Trotta, 2009.

____ Estado social y estado de derecho”, en ABRAMOVICH V. y COURTIS C. (coord.), *Derechos sociales: instrucciones de uso*, México, Fontamara, 2002.

____ *Pasado y futuro del Estado de Derecho*, Universidad Camerino, Italia, 2001, ponencia presentada para el seminario “Cambio de paradigma en filosofía”, PILAR ALLEGUE (trad.), Madrid, Fundación Juan March, 2001.

____ “La teoría del derecho en el sistema de los saberes jurídicos”, en: FERRAJOLI, L., ATIENZA, M., MORESO, J.: (coord.), *La teoría del derecho en el paradigma constitucional*; Madrid, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2008.

FERREIRO LAPATZA J. J.: *El estatuto del contribuyente*, Revista Española de Derecho Financiero N° 88, Civitas. 1995.

____ *Estatuto del contribuyente o Estatuto de la Administración*, Revista Quincena Fiscal N° 10, 1997.

____ *Instituciones de Derecho financiero*, Madrid, Marcial Pons, 2010.

____ “Fuentes del Derecho Tributario. Disposiciones derogatorias”, en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma (I)*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales IEF, 1991.

FIORAVANTI M.: *Los derechos fundamentales. Apuntes de historia de las Constituciones*, Trotta, Madrid, 1996.

- FRANS VON MYRBACH-RHEINFELD: *Précis de Droit Financier*, Leipzig, Verlag von Duncker & Humblot, 1906, Versión francesa: *Précis de Droit Financier*, París, V. Giard & E. Briere, 1910.
- GAFFURI F.: *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969.
- GALLO F.: *Le ragioni del Fisco. Etica e giustizia nella tasazione*, Bologna, Il Mulino, Saggi, 2008.
- GANGEMI LELLO, “Manicomio Tributario”, en *Studi en onore di B. Griziotti*, Milano, Dott. A. Giuffrè, 1959.
- GARCÍA AÑOVEROS J.: *Discurso del método hacendístico*, (Conferencia inédita presentada en Barcelona en marzo de 1999), I Jornada metodológica “JAIME GARCÍA AÑOVEROS” sobre la metodología académica y la enseñanza del derecho financiero y tributario, Instituto de Estudios Fiscales, 1 de febrero de 2002 DOC. N° 11/02.
- *Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración financiera*, Revista Española de Derecho Financiero N° 76, 1992.
- *Una nueva Ley General Tributaria: Problemas constitucionales*, Revista española de Derecho Financiero, N° 90, Civitas. 1996.
- GARCÍA BELSUNCE H.: “La ciencia de las Finanzas Públicas y la Actividad Financiera del Estado”, en *Tratado de Tributación*, t. I, Derecho Tributario. Vol. 1, Buenos Aires, Astrea, y t. I, Derecho Tributario, 2003.
- GARCÍA DE ENTERRÍA E.: “La Constitución como norma jurídica”, en *La Constitución española de 1978*, Madrid, Civitas, 1981.
- *La interdicción de la arbitrariedad en la potestad reglamentaria*, Revista de Administración Pública N° 30, 1959.
- *Reflexiones sobre la Ley y los principios generales del Derecho*, Madrid, Civitas, 1984.
- *Sobre los derechos públicos subjetivos*, Revista Española de Derecho Administrativo N° 6, Madrid, Civitas, 1975.
- GARCÍA DORADO F.: *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*, Madrid, Dykinson, 2002.
- GARCÍA ETCHEGOYEN M.: *El principio de capacidad contributiva. Evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*, Buenos Aires, Depalma, 2004.
- GARCÍA FRÍAS A.: “La obtención de información tributaria y el derecho a la intimidad”, en *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI*, t. II, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.

- GARCÍA MANRIQUE R.: *El núcleo duro de los derechos humanos desde la perspectiva de la Filosofía del Derecho. Contraponencia*, Navarra, ESADE-Facultad de Derecho, Bosh editor, 2001.
- GARCÍA NOVOA C.: “La incidencia del derecho comunitario en el derecho español (especial referencia al ordenamiento financiero)”, en *Sistema fiscal español y armonización europea*, Madrid, Marcial Pons, 1995.
- *Concepto constitucional de tributo: La experiencia española*, Revista Peruana de Derecho Tributario N° 4, Año 1, Lima, Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la Universidad de San Martín de Porres, 2007.
- *La doctrina del principio de solidaridad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano*, Revista Peruana de Derecho Tributario – Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review. Año 3, N° 11, Lima, Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la USMP, 2009.
- GARCÍA PRATS F. A.: “La acción del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”, en *Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (I)*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública N° 259, Madrid, 2001.
- “Políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho financiero”, en *Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (II)*; Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública N° 259, Madrid, 2001.
- “Principios de justicia tributaria vs. Derecho comunitario”, en *Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero (III)*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública N° 259, Madrid, 2001.
- GARCÍA RAMÍREZ (comp.), *La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, Volumen II*, presentación de DIEGO VALDÉS y ANTÔNIO A. CANÇADO, 2da ed., México, UNAM, 2006.
- GARCÍA ROCA F. J.: *Asimetrías autonómicas y principio constitucional de solidaridad*, Revista Vasca de Administración Pública. Herri-Arduralaritzako Euskal Aldizkaria, N° 47, 2, 1997, pp. 45-96.
- *La solidaridad autonómica, valor del ordenamiento*, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense N° 70, 1983.
- GIANNINI A. D.: “*Profili storici della scienza del diritto amministrativo*”, Studi Sasaresi”, 1940, ahora en *Quaderni Fiorentini per una storia del pensiero giuridico moderno 2*, Postilla, 1973.
- GIANNINI M.S.: *I proventi degli enti pubblici minori e la riseva della legge*, Rivista di Diritto Finanze, 1957.

GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, Dott. A. Giuffrè, 1961.

GONZÁLEZ BERMEU J.F.: “El Estado como precondition de los derechos: beneficios y límites de una concepción relevante para América Latina”, prologo en HOLMES S., y SUNSTEIN C.R.: *El Costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*, (*The cost of rights*), MASTRANGELO S. (trad.), Buenos Aires, Siglo Veintiuno Editores, 2011.

GONZÁLEZ GARCÍA E.: “Principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1978”, en *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero Edersa, 1980.

GONZALO Y GONZÁLEZ L.: “El principio constitucional de no confiscatoriedad tributaria”, en *El sistema económico en la Constitución Española*, vol. 2, Madrid, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado - Ministerio de Justicia, 1994.

GRIZIOTTI B.: *El principio de capacidad contributiva y su aplicación*, del título original: “Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni”, Saggi sui rinnovamento della scienza delle finanze e del diritto finanziario, Dott. A. Giuffrè, Milán, 1953.

____ *In torno al concetto di causa nel diritto finanziario*, Milano, Giuffrè, , 1953.

GROS ESPIEL H.: *Estudios sobre derechos humanos*, Civitas, Madrid, 1988.

HÄBERLE P.: *La esencia de la garantía del artículo 19, párrafo 2 de la Ley Fundamental. Al mismo tiempo una contribución institucional de los derechos fundamentales y de la doctrina de las leyes del título*. (Die Wesensgehaltsgarantie des Art. 19 Abs. 2 Grundgesetz. Zugleich ein Beitrag zum institutionellen Verständnis der Grundrechte und zur Lehre vom Gesetzesvorbehalt), Karlsruhe, 1972.

HAYWARD: “Solidarity: the Social History of an Idea in Nineteenth Century France”, en *International Review of Social History*, Vol. 4, No. 2, 1959, p. 270.

HERBERT KRÜGER: Concepción de los derechos fundamentales y la libertad como una función del Estado se encuentra en *Teoría General del Estado* (Allgemeine Staatslehre, Stuttgart), 1966.

____ *Programa Nacional de integración de la Constitución* (Die Verfassung als Program der nationalen Integration), *Festschrift für F. Berber*, München, 1973.

____ *Requisitos constitucionales y expectativas*, (Verfassungsvoraussetzungen und Verfassungserwartungen), *Festschrift für U. Scheuner*, Berlín, 1973.

HERRERA MOLINA P.: “¿Rehabilitar a OTTO MAYER? Paradojas en el tránsito de la relación jurídica a la relación de poder”, en *I Jornada metodológica "Jaime García*

- Añooveros" sobre la Metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, Doc. N° 11/02. 2002.
- HERRERA MOLINA P.: *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Madrid, Marcial Ponds. 1999.
- HESSDÖRFER L.: *Der Rechtsstaat, Sein Wesen und Wege zu seiner Verwirklichung*, Fachverlag für Wirtschaft und Steuerrecht Schäffer & Co G:G:Bh, Stuttgart, 1961. (El imperio de la ley, su carácter y formas de implementarla. Traducción libre).
- HIERRO L.: *¿Qué derechos tenemos?*, en *El núcleo duro de los derechos humanos desde la perspectiva de la Filosofía del Derecho*, Navarra, ESADE-Facultad de Derecho, Bosh editor, 2001.
- HOLMES S. Y SUSTEIN C.: *El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos*, (*The cost of rights*), traducción de MASTRANGELO S.: Buenos Aires, Siglo Veintiuno Editores, 2011.
- HOUTART FRANÇOIS: *El concepto de Sumak Kawsay (Buen vivir) y su correspondencia con el bien común de la humanidad*, Revista Ecuador Debate, Quito, 2011, p. 58. Trabajo preparado en el marco del Instituto de Altos Estudios Nacionales (IAEN) para el Ministerio de Relaciones Exteriores del Ecuador, 2011.
- HUSTER S.: *Rechte und Ziele. Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*, Duncker & Humblot, Berlín, 1993.
- JARAMILLO VEGA E.: *Sinceramiento Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones CEP, 2008.
- JELLINEK G.: *Allgemeine Staatslehre*, (Teoría General del Estado), 3ra ed., impresión de 1960.
- JUAN XXIII. Encíclica *Pacen in Terris*.
- KELSEN H.: *Teoría Pura del Derecho*, Buenos Aires, Eudeba, 1998.
- LA ROSA S.: *Eguaglianza tributaria ed esezioni fiscali*, Milano, Giuffrè, 1968,
- LABAND P.: *Le Droit Public de l'Empire Allemand*, (El imperio del Derecho público alemán), París, 1900 (t. I), 1901 (t. II), 1902 (t. III), 1903 (t. IV y V) y 1904 (t. VI).
- LAPORTA F. J.: "Derecho subjetivo", en GARZÓN VALDÉS E.: edit., *El Derecho y la Justicia. Enciclopedia Iberoamericana de Filosofía, 11ava ed.*, Madrid, Trotta, 2000.
- LASARTE ÁLVAREZ F. J.: *Funcionalidad del sistema fiscal y exigencia de cambio*, Revista Española de Derecho Financiero N° 37, Civitas, 1987.

- LAZARTE J.: “El principio de legalidad tributaria en el proyecto de Constitución española de 1978”, en *Hacienda y Constitución*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, IEF, 1979.
- LEIBHOLZ G.: *Die Gleichheit vor dem Gesetz*, (Igualdad ante la Ley), Beck, Munich y Berlin, 1era ed. 1925; 2nd rev. ed., 1959.
- LEJEUNE VALCÁRCEL E.: “Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria”, en *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Unidas, 1980.
- _____. *La anticipación de ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, EDESA, 1983.
- LEWIN FIGUEROA A.: Principios constitucionales del Derecho tributario. Análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002.
- LIFSCHITZ N.: “La evolución del pensamiento jurídico financiero en América Latina”, en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*, estudios en honor de ANDREA AMATUCCI, vol., III, Bogotá, Temis, 2011.
- LOMBARDI G.: *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Milano, en *español Contribución al estudio del Derecho Constitucional*, 1967.
- LÓPEZ ESPADAFOR C. M.: *La armonización fiscal en la Unión Europea y los límites constitucionales a la imposición*, Revista de Contabilidad y Tributación N° 23, 2008.
- _____. *La necesidad de concreción de los principios materiales de justicia tributaria en el tratado de funcionamiento de la Unión Europea*, Revista de Contabilidad y Tributación N° 361, 2012.
- _____. *La no confiscatoriedad en sede de armonización fiscal*, Impuestos N° 10, La Ley, 2013.
- _____. *La contemplación del derecho de propiedad en el Derecho originario de la Unión Europea y su proyección en materia tributaria*, La Ley Unión Europea-Revista de actualidad jurídica de la Unión Europea N° 3, Año 1, Wolters Kluwer, 2015.
- _____. *Carencias de la justicia tributaria en la Unión Europea*, Revista técnica tributaria N° 103, 2013.
- LÓPEZ MEDINA D.: *El derecho de los jueces*, Bogotá, Universidad de los Andes – Legis, 2009.

- LOZANO CUTANDA, B.: *Panorámica general de la potestad sancionadora de la Administración en Europa: 'despenalización' y garantía*, Revista de la Administración Pública N°121, 1990.
- LOZANO SERRANO C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988.
- *Las fuentes del Derecho en la doctrina y en la jurisprudencia constitucional: aplicación al ordenamiento financiero*, Revista de Administración Pública N° 99, Madrid, 1982.
- *Las prestaciones patrimoniales públicas en la financiación del gasto público*, Revista Española de Derecho Financiero N° 97, Civitas, 1998.
- LUCIFREDI, *Le prestazioni obbligatorie in natura dei privati alle pubbliche amministrazioni*, Padova, 1934.
- MAESTRO BUELGA G.: *Los derechos públicos subjetivos en la historia del constitucionalismo español del siglo XIX*, Revista de derecho político N° 41, 1996.
- MAFFEZZONI F.: *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Turin, Utet, 1970.
- MANGAS MARTIN A.: *Derecho Comunitario europeo y Derecho español*, Madrid, Tecnos, 1987.
- MANZONI I.: *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Turin, Giappichelli, 1965.
- *Sul problema della costituzionalità delle leggi tributarie retroattive*, Rivista di Diritto Finanze, 1963.
- *"Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali"*, en *Giurisprudenza Costituzionale*, I, 1987.
- MARTIN DELGADO J. M., *Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución de 1978*, Revista Hacienda Pública Española, N° 60, 1979.
- MARTIN JIMÉNEZ J.: *Metodología y Derecho financiero: es preciso rehabilitar la figura de B. Griziotti y el análisis integral de la actividad financiera del Estado*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública N° 258, 2000.
- MARTÍN QUERALT J.: *La ordenación constitucional del Decreto-ley en materia tributaria*, Revista Española de Derecho Financiero N° 24, Madrid, Civitas, 1979.
- *Ley de Presupuestos y reformas tributarias: Comentarios a la STC de 20 de julio de 1981*, en *Presupuesto y Gasto Público*, N° 11, 1981.

- MARTIN QUERALT J. LOZANO SERRANO C., CASADO OLLERO G.; Y TEJERIZO LÓPEZ J.M.: *Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la C.E.E.*, Revista Española de Derecho Financiero N° 98, Madrid, 1983.
- MARTÍN QUERALT J., y MARTÍNEZ LAFUENTE A.: “La política fiscal europea”, en *Tratado de Derecho Comunitario Europeo. Estudio sistemático desde el Derecho español*, t. III, Madrid, Civitas, 1986.
- MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ A.: “Deber de información y asistencia a los obligados tributarios (art. 85 LGT)”, en HUESCA BOADILLA R.: (coord.), *Procedimientos Tributarios Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia*, t. II, *Normas comunes, gestión e inspección*, Madrid, La Ley, 2007.
- “Obligaciones de información (art. 93 LGT)”, en HUESCA BOADILLA R.: (coord.), *Procedimientos Tributarios Comentarios a la Ley General Tributaria y Reglamentos de desarrollo con jurisprudencia*, t. II, *Normas comunes, gestión e inspección*, Madrid, La Ley, 2007.
- MARTÍNEZ LAGO M. Á.: *Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero*, Revista Española de Derecho Financiero N° 55, Madrid, Civitas, 1987.
- *Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad*, Gaceta Fiscal N° 81, 1990.
- *Ley de presupuestos y Constitución. Sobre las singularidades de la reserva de ley en materia presupuestaria*, Madrid, Trotta, 1998.
- MARTÍNEZ LAGO M. A.: “Naturaleza y límites de la función de aprobación de los presupuestos”, en *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario. Estudios en honor a Andrea Amatucci*, Vol. III, Bogotá, Temis/Jovene, 2011.
- *El control parlamentario sobre el presupuesto público*, en *Presupuesto y Gasto Público* N° 48, Instituto de Estudios Fiscales, 2007.
- MARTÍNEZ LAFUENTE A.: *Ley de presupuestos e inconstitucionalidad*, Revista Española de Derecho Financiero N° 25, 1980.
- MARZAN A., HIERRO L., GARCÍA MANRIQUE R., RUBIO LLORENTE F., SOTTAS E., PARDO C., SANCHEZ J. M., CARRILLO J. A. y FREIXES T.: *El núcleo duro de los derechos humanos desde la perspectiva de la Filosofía del Derecho*, Navarra, ESADE-Facultad de Derecho, Bosh editor, 2001.
- MATIA PORTILLA F. J.: *La “especial transcendencia constitucional” y la inadmisión del recurso de amparo*, Revista española de derecho constitucional, Año n° 29, N° 86, 2009.

- MATUS BENAVENTE M.: *Finanzas Públicas*, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1964.
- MERINO JARA I.: “Algunas reflexiones sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria”, en *Impuestos*, t. II, 1987.
- MICHELÌ A.: *Profili critici di potestà di imposizione*, Revista de Derecho Financiero I, 1964.
- MONTAÑO GALARZA C.: *Problemas constitucionales de la integración*, México, Porrúa, 2014.
- *Régimen tributario ecuatoriano a partir de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador (2007) y el rol de la Corte Constitucional*; Rivista Diritto e Pratica Tributaria Internazionale, vol. XII, N° 1, Wolters Kluwer-Cedam, 2015.
- MOSCHETTI F.: *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, 1era. ed. En castellano, traducción del original publicado en Padua, Cedam, 1973.
- MUSGRAVE R. A.: “Horizontal equity, once more”, *National Tax Journal*, vol. XLIII, 1990.
- MYRBACH-RHEINFELD FRANZ VON: *Précis de Droit Financier*, 1906, traducción al francés de la obra original escrita en alemán *Gurundriss des Finanzrechts*, de FRANS FREIHERM, París, Leipzig, 1910.
- NAVARRO-VALLS R. y MARTÍNEZ-TORRÓN J.: *Las objeciones de conciencia en el derecho español y comparado*, Madrid, McGraw Hill, 1997.
- OLMOS ORTEGA M.E. y PUCHADES NAVARRO M.: *La objeción de conciencia fiscal: los términos de la controversia en las economías modernas*, Revista Valenciana de Hacienda Pública, Palau 14, Valencia, Generalitat Valenciana, 1998.
- ORTEGA GUTIÉRREZ D.: *La especial trascendencia constitucional como concepto jurídico indeterminado. De la reforma de 2007 de la LOTC a la STC 155/2009, de 25 de junio, Teoría y Realidad Constitucional N° 25*, UNED. 2010.
- PALAO TABOADA C.: “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en *Estudios jurídicos en homenaje a profesor Federico de Castro*, vol. II, Madrid, Tecnos, 1976.
- “Los límites del control de constitucionalidad de la legislación fiscal”, en *El Reparto de la Carga Fiscal: Anales de Moral Social y Económica*, vol. II, Madrid, Centro de Estudios Sociales del Valle de los Caídos, 1975.
- “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”, en *Hacienda y Derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1979.

- *La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, en *Revista Española de Derecho Financiero* N° 40, Civitas, 1985.
- *La posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria*, *Revista Crónica Tributaria* N° 69, 1994.
- *Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-leyes en materia tributaria*, *Revista Crónica Tributaria* N° 43, 1982.
- *Nueva visita al principio de capacidad contributiva*, *Revista Española de Derecho Financiero* N° 124, Madrid, Civitas, 2004.
- PALOMINO R.: *Las objeciones de conciencia. Conflictos entre conciencia y ley en el derecho norteamericano*, prólogo de RAFAEL NAVARRO-VALLES, Madrid, Editorial Montecorvo, 1994, Publicado además en el *Boletín Mexicano de Derecho XXVIII* (82), México, 1995.
- PÉREZ ANTÓN J. A.: “Comentario al artículo 9° de la LGT”, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, AMORÓS N. (dir.), Madrid, EDESA, 1982.
- PÉREZ DE AYALA J. L.: *Algunos problemas interpretativos del artículo 31.1 de la Constitución Española en un contexto jurisprudencial*, Navarra, Aranzadi (Thomson-Civitas), 2008.
- *Explicación técnica de los impuestos*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas EDESA, 1978.
- *Las cargas públicas: principios para su distribución*, *Revista Hacienda Pública Española* N° 59, 1979.
- *Las ficciones en el Derecho Tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas EDESA, 1970,
- *Sugerencias para una reforma de las bases legales de la Administración tributaria en materia de gestión; revisión y recaudación*, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* N° 134, 1978,
- “El fundamento deontológico del impuesto, de la Ley fiscal y de la obligación tributaria”, en VV.AA.: *I Jornada Metodológica “JAIME GARCÍA AÑOVEROS” sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario* Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Documento N° 11, 2002.
- PÉREZ ROYO F.: *PRINCIPIO de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria*, *Revista Española de Derecho Constitucional* N° 13, 1985
- *“Las fuentes del Derecho Tributario en el nuevo ordenamiento Constitucional”*, en *Hacienda y Constitución*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales IEF, 1978.

- ____ *Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria*, Revista Española de Derecho Constitucional N° 13, 1985.
- PERROTE I.: “Medición de la inequidad horizontal: una aplicación al IRPF” en *Redistribución y bienestar a través de la imposición sobre la renta personal*, ONRUBIA FERNÁNDEZ J. y SANZ J. F. (edts.), Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2003.
- PLAZAS VEGA M.: “La clasificación de los impuestos en directos e indirectos y el derecho tributario comunitario”, en *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, TEMIS, 2003.
- ____ *El impuesto sobre el valor agregado IVA*, Bogotá, Temis, 1998.
- PONT MESTRES M.: *Principio constitucional de capacidad económica y ordenamiento tributario*, Revista Española de Derecho Financiero N° 38, Madrid, Civitas, 1988
- ____ *La justicia tributaria y su formulación constitucional*, Revista Española de Derecho Financiero N° 31, Madrid, Civitas, 1981.
- PRIETO SANCHÍS L.: *Estudios sobre derechos fundamentales*, Madrid, Debate, 1990.
- PULIDO B.: “Presentación”, en ALEX Y R.: *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*, Serie de teoría jurídica y filosofía del Derecho N° 28, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003.
- QUINDIMIL LÓPEZ J.A.: *Instituciones y Derecho de la Comunidad Andina*, Valencia, Tirant Lo Blanch/IUEE Universidad de La Coruña, 2006.
- RACINES CORREDORES M.F.: *De los proyectos de ley económico urgente y la materia tributaria en el Ecuador*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2013. DE LA GUERRA ZÚÑIGA, E. M. (dir.), Universidad Andina Simón Bolívar, Serie Magister, Quito, Corporación Editora Nacional. (En edición para publicación).
- RAMALLO MASSANET J.: *Modificación de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado (STC 76/1992, de 14 de mayo)*, en *Crónica Tributaria*, N° 64, 1992.
- ____ *Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributos)*, Revista Española de Derecho Financiero N° 90, 1996.
- ____ *Derecho constitucional y Derecho financiero*, Cuadernos de la Facultad de Derecho, Vol. 2, RACO, 1982.
- ____ *El Decreto-ley en materia tributaria*, Revista Derecho Privado y Constitución N° 97, 2003.

- ____ “Los privilegios de la Hacienda Pública en los intereses moratorios y procesales”, en *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, t. I, Valladolid, Lex Nova, 2005.
- RAMÍREZ GÓMEZ S.: “Doctrina del Tribunal Constitucional sobre el artículo 134.7 de la Constitución, en *Jurisprudencia del TC Financiera y Tributaria, Capítulo II Creación y modificación de tributos por ley de presupuestos*, LASARTE ÁLVAREZ J., RAMÍREZ GÓMEZ S.; y, AGUALLO AVILÉS A.: (coord.), Madrid, Tecnos, 1990.
- RAWLS J.: *Teoría de la justicia*, México, Fondo de Cultura Económica, 1979.
- RECORDER DE CASSO E.: *El nuevo sistema constitucional de fuentes del Derecho y su repercusión en el ámbito financiero*, Revista Hacienda Pública Española N° 59, Madrid, Civitas, 1979.
- RIVADENEIRA A. y MARX CARRASCO C.: “De la imposición al pacto: justicia y política fiscal”, en MARX CARRASCO C. y otros (edit.); en *Una Nueva Política Fiscal para el Buen vivir*, Quito, SRI, 2012.
- RODRÍGUEZ BEREIJO Á.: *El sistema tributario en la constitución. (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)*, Revista Española de Derecho Constitucional N° 36, 1992.
- ____ *Derecho Financiero, gasto público y tutela de los intereses comunitarios en la Constitución, en Estudios sobre el proyecto de Constitución*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1978.
- ____ “La Ley de Presupuestos en la Constitución española de 1978”, en *La hacienda pública en la Constitución española*, Madrid, Ministerio de Hacienda/Instituto de Estudios Fiscales, 1979.
- ____ “Sobre técnica jurídica y Leyes de Presupuestos”, en *Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje a César Albiñana García-Quintana*, Vol. I, Madrid, 1987.
- ____ *El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico*. Revista española de Derecho Financiero N° 125, Navarra, Thomson-Civitas, 2005.
- ____ *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia. (Igualdad tributaria del art. 31.1 e igualdad ante la ley del art. 14 CE: el problema del recurso de amparo en materia tributaria)*, Madrid, Marcial Pons, 2011.
- ____ *Introducción al estudio del Derecho Financiero*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1976.
- ____ *Los fundamentos constitucionales de control interno de la actividad financiera del Estado*, Conferencia inaugural de las I Jornadas de control Interno en el Sector Público

organizadas por la Intervención General de la Administración del Estado con motivo del 1er Centenario de la Creación del Cuerpo Pericial de Contabilidad del Estado, pronunciada el 22 de marzo de 1993. Cuadernos de formación-Inspección de tributos N° 22, Documentación 3, Madrid, Escuela de la Hacienda Pública, 1993.

— *Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española*, Revista española de Derecho Financiero N° 100, Madrid, Civitas, 1998.

ROLDÓS AGUILERA L.: *El abuso del poder-Los decretos-leyes económicos urgentes aprobados por el gobierno del Ing. León Febres Cordero*, Quito, Editorial El Conejo, 1986.

RUBIO LLORENTE F.: *Derechos Fundamentales y Principios Constitucionales*, Madrid, Ariel, 1995.

RUBIO LLORENTE F.: *Los deberes constitucionales*, Revista Española de Derecho Constitucional N° 62, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

RUIZ ALMENDRAL V.: “¿Tiene sentido un proyecto docente en Derecho Financiero y Tributario?”, en *Cuadernos de Derecho Público*, Madrid, Instituto Nacional de Administración Pública, 2003.

— “Impuestos y Estado Social”, en ZORNOZA PÉREZ JUAN: (coord.) *Finanzas Públicas y Constitución*, Quito, Corporación Editora Nacional, 2004.

— *Impuesto y Estado Social*, en *Finanzas Públicas y Constitución*, ZORNOZA PÉREZ J. (coord.), Quito, Corporación Editora Nacional, 2004.

RUIZ GARCÍA J. R.: *Secreto Bancario y Hacienda Pública*, Madrid, Civitas, 1998,

RUIZ GARIJO M.: STJCE 26.10.2006, *Alois Kibler jun/Land Baden-Württemberg*, As. C 275/05: *Tasa suplementaria en el sector de la leche. Transferencia de la cantidad de referencia en el caso de venta o arrendamiento de la explotación*, Documentos de trabajo, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2006.

SAINZ DE BUJANDA F.: *Estructura Jurídica del Sistema Tributario*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública N° 41, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas EDESA, 1962.

— Prólogo a la obra de BAYÓN MARINÉ L.: *Aprobación y control de los gastos públicos*, Madrid, IEF, 1972.

— “Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español”, en *Hacienda y Derecho*, t. III, Madrid, 1963.

— *Un esquema de Derecho internacional financiero*, Revista Española de Derecho Financiero N° 38, Madrid, 1983.

SALAS HERNÁNDEZ J.: *Los Decretos-leyes en la Constitución Española de 1978*, Madrid, Civitas, 1978.

SÁNCHEZ SERRANO L.: “Los españoles, ¿súbditos fiscales?” (I) y (II), en *Impuestos*, t. I, 1992.

SÁNCHEZ VECORENA J. L.: “Análisis de los efectos y estructura de nuevas figuras tributarias como alternativa y /o complemento para alcanzar la suficiencia recaudatoria en América Latina: la experiencia peruana”, en *Aspectos más destacados de las administraciones tributarias avanzadas*, Revista de Administración Tributaria, Lima, CIAT/AEAT/IEF, 2003.

SCHMITT: *Verfassungslehre*, Berlin, 1970. (AYALA F.: trad.) *Teoría de la Constitución*, Madrid, Alianza Universidad, 1992.

SCHNEIDER F.: *Das Abgabengewaltverhältnis. Grundzüge eines materiellen Teils*, Tübingen, Mohr, 1918.

SERRANO ANTÓN F.: “Los derechos y garantías de los contribuyentes en el ordenamiento jurídico español”, en TROYA JARAMILLO J.V., y MURILLO F.: (eds.), *Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*, Quito, Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos, 2010.

SIMÓN ACOSTA E.: “La Potestad Sancionadora”, Capítulo IX., en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, 2da ed., Pamplona, Civitas-Thomson Reuters, 2009.

SIMÓN CAMPAÑA F.: “La noción “derechos fundamentales” en la jurisprudencia de la autodenominada Corte Constitucional ecuatoriana (La exclusión del derecho de propiedad de la acción extraordinaria de protección por no ser “derecho constitucional)””, en CORDERO HEREDIA D.: (coord.), *Nuevas instituciones del derecho Constitucional ecuatoriano*, t. II, Quito, Fundación Regional de Asesoría en Derechos Humanos INREDH, 2010.

SOLER ROCH M.T.: “Los derechos humanos ante la normativa tributaria y la aplicación del tributo”, en *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el Siglo XXI*, t. II, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.

____ *Deber de contribuir y derecho de propiedad en de ámbito de protección de los derechos humanos*, Universidad de Alicante, 2011.

____ “Deber de contribuir y derecho de propiedad en de ámbito de protección de los derechos humanos”, en *Derechos fundamentales y Hacienda Pública: una perspectiva europea*, GARCÍA BERRO F.: (dir.), Madrid, Civitas-Thomson Reuters, 2015.

____ *La capacidad económica en los impuestos de ordenación*, Cuadernos de Energía N° 26, 2009.

- TEJERIZO LÓPEZ J. M.: *La causa de los tributos*; y, TESORO G.: *La causa jurídica de la obligación tributaria*; Revista Hacienda Pública Española N° 64, Madrid, Ministerio de Hacienda – IEF, 1980.
- TIPKE K.: *Die Steuerrechtsordnung*, Verlag, OTTO SCHMIDT, Köln, 1993, vol. I. BIRK D.: *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, (El principio de capacidad de pago como una medida de las normas de control), PETER DEUBNER, Verlag, Köln, 1982.
- TORRES DE MORAL A.: *Los Derechos Fundamentales y su Protección Jurisdiccional*, Madrid, Colex, 2007.
- TRABUCO F.: *Constituciones de la República del Ecuador*, Quito, Editorial Universitaria, 1975.
- TROTABAS L.: *Finances publiques*, 2da ed. París, Dalloz, 1967.
- TROYA JARAMILLO J. V.: *Garantías del contribuyente ante la Administración tributaria*, Ponencia presentada para las XXVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Santiago de Compostela, Septiembre, 2012. S/P, versión electrónica. Versión corta publicada en la Revista Actualidad Jurídica, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013.
- _____. *IV Economía. Ecuador 1930-1980 Segunda parte*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1983.
- _____. *El Destino de las Contribuciones al Gasto Público. No taxation without representation vs. spending power*, Revista Jurídica de la Universidad Católica de Guayaquil, 2014. Versión digital, también publicado en Temas de Derecho Tributario en homenaje al profesor ALFREDO BENÍTEZ RIVAS”, Santa Cruz de la Sierra, Universidad Privada de Santa Cruz de la Sierra, 2010.
- _____. El derecho del gasto público, especial referencia a los derechos económicos, sociales y políticos en el Ecuador, Bogotá, Temis, 2014.
- TRUJILLO J. C.: “El Constitucionalismo social desde los años veinte”, en *Historia constitucional. Estudios comparativos*, AYALA MORA E.: (ed.) Quito, Corporación Editora Nacional-Universidad Andina Simón Bolívar, 2014.
- _____. *Teoría del Estado en el Ecuador. Estudio de Derecho Constitucional*, Quito, Corporación Editora Nacional - Universidad Andina Simón Bolívar, 1994.
- UCKMAR V.: “El principio de la equidad tributaria y el vínculo de solidaridad social: la relación entre las necesidades financieras del Estado y la justicia económica”, en *La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de la tributación*, Madrid, Ministerio de Hacienda/CIAT-IED, 2002.

- _____. *Principios comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Temis, 2002.
- VALLEJO S.: *Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador*, Quito, Boletín 11, Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, 2009.
- VANONI E.: *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, CEDAM, 1961. En español: *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, QUERALT J. M. (trad.), Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973.
- VAQUERA GARCÍA A.: “La potestad sancionadora de las Administraciones Públicas en el ámbito tributario”, en *La potestad sancionadora de las Administraciones Públicas*, t. II, Documentación Administrativa N° 282-283, Madrid, INAP, 2010.
- VARELA S.: *La idea del deber constitucional*, Revista Española de Derecho Constitucional, Año 2, N° 4, 1982.
- VARGAS I.: “Las primeras Constituciones del Nueva Granada”, en *Historia Constitucional Estudios comparativos*, AYALA MORA E. (ed.), Quito, Corporación Editora Nacional-Universidad Andina Simón Bolívar, 2014.
- VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA A.: *Fundamentos del deber de contribuir e inmunidad fiscal de las Comunidades Europeas (a propósito de la STJCE de 26 de octubre 2006, Comisión/Estado Belga, C-199/05)*, Noticias de la Unión Europea N° 290, Madrid, Wolters Kluwer España, 2009.
- VEGA HERRERO, M. y MUÑOZ DEL CASTILLO J. L.: “Tributos y obligaciones tributarias”, en *La nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Civitas, 2004.
- VICENTE-ARCHE D.: *Hacienda Pública y Administración Pública*, en Revista Hacienda Pública Española, N° 26, 1974.
- VIGIL TOLEDO R.: *La estructura jurídica y el futuro de la Comunidad Andina*, Pamplona, Civitas-Thomson Reuters, 2011.
- VOGEL K.: *La Hacienda pública y el Derecho Constitucional*, Revista Hacienda Pública Española N° 69 Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda-IEF, 1979.
- WILBURG W.: «Entwicklung eines beweglichen System», en *Bürgerlichen Recht*, Graz, 1950.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA P.: *Constitución Financiera 25 años*, Madrid, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2004.
- _____. *Contribuyentes u obligados tributarios desde la perspectiva constitucional*, en Estudios en Homenaje al profesor PÉREZ DE AYALA J. L., ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA

C., GONZÁLEZ GARCÍA E., RAMALLO MASSANET J., LEJEUNE VALCÁRCEL E. y YÁBAR STERLING A.: (coord.), Madrid, Dykinson, 2007.

____ *Principios del Derecho financiero y tributario en la Ley Fundamental de Bonn* (II), Revista de Hacienda Pública y Derecho Financiero N° 208, 1990.

ZAGREBELSKY G.: *El Derecho Dúctil*, Madrid, Trotta, 2005

ZORNOZA J.: *Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el I. R. P. F. (Comentario a la STC 45/1989, de 20 de febrero)* (1), Revista Española de Derecho Constitucional, Año 9, N° 27, 1989.

II. OBRAS GENERALES

ABBAMONTE G.: *Principi di Diritto Finanziario*, (Principios de Derecho Financiero) Nápoles, 1975.

AHUMADA G.: *Tratado de Finanzas Públicas*, t. I y II, 4ta ed., Depalma, 1968.

ALONSO DE ANTONIO J. A. y ALONSO DE ANTONIO L. A.: *Derecho Constitucional Español*, 2da ed., Madrid, Universitas, 1998, 4ta ed. 2006.

BANACLOCHE PÉREZ J. M.: *Manual de Economía Financiera. Teoría del Gasto Público*, Madrid, Editorial de Derecho financiero, 1971.

BERLIRI A.: *Principi di diritto tributario*, vol. I, Milano, Dott. A. Giuffrè, 1952.

____ *Principi di diritto tributario*, vol. II, Dott. A. Giuffrè, Milán, 1957.

EHEBERG: *Principios de Hacienda*, Barcelona, G. GILI, 1944.

EINAUDI L.: *Principios de Hacienda Pública*, Madrid, Editorial Castellana, 1962.

FERREIRO LAPATZA J. J.: *Curso de Derecho financiero Español*, Madrid, Marcial Ponds, 1983. 14ava ed., Madrid, Marcial Ponds, 1992. Madrid, Marcial Ponds, 2006.

____ *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema Tributario: Los tributos en particular*, Madrid, Marcial Ponds, 1996.

GARCÍA DE ENTERRÍA E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ T.R.: *Curso de Derecho Administrativo*, Vol. I, 3ed. Madrid, Civitas, 1980.

GERBER: *Grundzüge des Deutschen Staatsrechts*, (Principios del derecho constitucional alemán) 1865.

- _____. *Grundzüge des Deutschen Staatsrechts*, (Principios del derecho constitucional alemán 1865). Versión en italiano de su obra *Diritto Pubblico*, Milano, 1981.
- _____. *Diritto Pubblico*, Milano, 1981.
- GIANNINI A. D.: *I concetti fondamentali di diritto tributario*, 1era ed., Turin, Utet, 1956.
- _____. *Instituciones de Derecho Tributario*, Serie Manuali Giuffrè de Dott Giuffrè Editore, Traducción y Estudio preliminar de SAINZ DE BUJANDA F., Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.
- GRIZIOTTI B.: *Principios de Ciencia de las Finanzas Públicas*, JARACH D. (trad.), Buenos Aires, Depalma, 1959. (Traducción de la 6ta edición italiana: *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano, Dott. A. Giuffrè, 1957).
- HENSEL A.: *Derecho Tributario*, LEANDRO STOK y FRANCISCO M. B. CEJAS (trad.) Rosario Santa Fe, Nova Tesis, 2000.
- _____. *Steuerrecht*, Traducción italiana de JARACH D.: *Diritto tributario*, Edt. Giuffrè, Milano, 1956.
- _____. *Diritto Tributario*, Milano, Dott. A. Giuffrè, 1959. Versión en italiano traducida al español por JARACH D., prefacio de GRIZIOTTI B.
- JARACH D.: *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Editorial Cangallo, 1983.
- _____. *Finanzas Públicas. Esbozo de una teoría general*, Capital Federal, Cangallo Editorial, 1978.
- MARTÍN QUERALT J. M., LOZANO SERRANO C., CASADO OLLERO G. y TEJERIZO LÓPEZ J. M.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Tecnos, 2001.
- MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO F. y POVEDA BLANCO: *Derecho Tributario*, Pamplona, Aranzadi, 2005.
- MARTÍNEZ LAGO M. Á. y GARCÍA DE LA MORA L.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 9na ed., Madrid, Iustel, 2012.
- MAYER O.: *Deutsches Verwaltungsrecht*, Bd. 1, Leipzig, 1895.
- _____. *Le droit administratif allemand*, I, París, V. Gaird. Briere, 1903.
- _____. *Deutsches Verwaltungsrecht*, 2 Bände; Bd. 1. Leipzig, Verlag von Duncker & Humblot, 1895. (Título en español el Derecho Administrativo Alemán. Traducción libre).

- ____ *Derecho Administrativo Alemán*, versión en castellano de HEREDIA Y KROTOSCHIN, Buenos Aires, Depalma, 1982.
- MORTATI R.: *Istituzioni di Diritto Pubblico*, Padova, 1958.
- NAWIASKY H.: *Steuerrechtliche Grundfragen*. Traducción al español de RAMALLO MASSANET J.: *Cuestiones fundamentales de Derecho tributario*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1982.
- NEUMARK F.: *Principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- ____ *Teoría de los Principios de la Imposición. (Grundsätze gerechter und Ökonomisch rationaler Steuerpolitik 1970)*, MOHR TUBIN, J.C.B.: versión castellana, introducción de FUENTES QUINTANA E., Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1994.
- PÉREZ DE AYALA J.L. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL M.: *Fundamentos de Derecho Tributario*, Madrid, Dykinson, 2013.
- PÉREZ ROYO F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general, 4ta ed.*, Madrid, Civitas, 2012.
- PLAZAS VEGA M.: *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Derecho de la Hacienda Pública*, t. I, 2da ed., Bogotá, Temis, 2006.
- PUGLIESE M.: *Istituzioni di diritto finanziario. Diritto tributario*, Padua, CEDAM, 1937. Versión en español del Fondo de Cultura Económico, México, 1939.
- RIOFRÍO VILLAGÓMEZ E.: *Manual de ciencia de las Haciendas*, Quito, Imprenta del Ministerio del Tesoro, 1957.
- ____ *Tratado de Finanzas Públicas*, Quito, Editorial Casa de la Cultura Ecuatoriana, 1962.
- SAINZ DE BUJANDA F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1979.
- ____ *Hacienda y Derecho*, 1955. Reimpresión, Madrid, Instituto de Estudios Políticos de Madrid, 1962.
- ____ *Hacienda y Derecho*, vol. III, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963.
- ____ *Sistema de Derecho Financiero, I, Introducción, Vol. I, Actividad financiera, ciencia financiera, y Derecho financiero*, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, 1977.

- SCHMÖLDERS G.: “Sistema y sistemática impositivos”, en *Tratado de Finanzas*, obra dirigida por GERLOFF W. y NEUMARK F.: Buenos Aires, El Ateneo, 1961, traducción del original alemán: 2ª edición, t. II, 1956.
- *Teoría general del impuesto*, Traducción de MARTÍN MERINO LUIS ADOLFO y prólogo de TRÍAS FARGAS RAMÓN, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1962.
- TIPKE K. y LANG J.: *Steuerrecht*, (Derecho fiscal) 14ª ed., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 1994.
- TOMÁS DE AQUINO, *Tratado de justicia*, GONZALES C. I.: (trad.), México, Porrúa, 1990.
- TORRES DE MORAL A.: *Principios de Derecho Constitucional Español*, Madrid, Servicio de publicaciones de la Universidad Complutense de Madrid, 1998.
- TROYA JARAMILLO J. V.: *Estudios de Derecho Internacional Tributario*, Quito, Pudeleco, 2008.
- VALDÉS COSTA R.: *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, LexisNexis-Depalma, 1992. 2da ed., Buenos Aires, Depalma, 2004.
- VAN DER BORGHT R.: en *Hacienda Pública II*, SORTO M. (trad.) Barcelona, Labor, 1934.
- VANONI E.: *Lezioni di diritto finanziario e scienza delle finanze tenute nell'anno 1936-37*, vol. 2, Padova, CEDAM, 1937.
- VERDÚ L.: *Curso de Derecho Político II*, Madrid, Tecnos, 1974.
- VILLEGAS H. B.: *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9na ed., 2da reimpresión, Buenos Aires, Astrea, 2009.
- VOGEL K.: *Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes*, (Principios de la ley financiera de la Ley Fundamental) en la obra colectiva dirigida por KIRCHHOF P., y ISENSEE J.: *Handbuch des Staatsrechts* (Manual de Derecho público), IV, 1990, en *Der offne Finanzund Steuerstaat*, Versión de MÜLLER C.F., Heidelberg, 1991.

II. FUENTE DE CONSULTA JURISPRUDENCIAL

ECUADOR

Sentencia N° 021-09-SEP-CC, Caso 0177-09-EP, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 25 de lunes 14 de septiembre de 2009.

Sentencia N° 001-10-PJO-CC. CASO N° 0999-09-JP. Publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial N° 351 - Miércoles 29 de Diciembre del 2010.

Sentencia N° 006-13-SIN-CC. Caso N° 0036-10-IN, casos acumulados 0038-10-IN, 0039-10-IN, 0027-11-IN, 0032-12-IN y 0033-12-IN de 25 de abril de 2013. Publicada en el Registro Oficial N° 56 de agosto de 2013.

Sentencia N.° 007-13-SIN-CC. Caso N° 0034-12-IN de 25 de abril del 2013, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 4 de 30 mayo de 2013.

Varios casos sobre derechos fundamentales No. 0026-09-AN de 8 de octubre del 2009; No. 0005-09-IS de 29 de septiembre del 2009; No 0187 2009 de 6 de agosto del 2009; No. 0159-09-R de 15 de julio del 2009; No. 0177-09-EP de 13 de agosto del 2009; No. 1075-07-RA de 16 de junio del 2009; Nro. 0086-09-RA de 16 de junio del 2006; Nro. 0060-2009-RA de 16 de junio del 2009; No. 0126-09-EP de 1 de octubre del 2009; No. 1147-08-RA de 22 de julio del 2009; No. 1493-08-RA de 30 de junio del 2009; No. 0150-09-RA de 30 de junio del 2009; No. 0139-09-RA de 23 de junio del 2009; No. 0022-2009-RA de 24 de diciembre del 2009.

Resolución del Tribunal Constitucional No. 020-2003-TC, publicada en el Registro Oficial No. 164, de 08 de septiembre de 2003.

ESPAÑA

STC 1/1981, de 26 de enero de 1981 (BOE núm. 47 de 24 de febrero de 1981).

STC 11/1981, de 8 de abril de 1981 (BOE núm. 99 de 25 de abril de 1981).

STC 17/1981, de 1 de junio de 1981 (BOE núm. 143 de 16 de junio de 1981).

STC 27/1981, de 20 de julio de 1981 (BOE núm. 193 de 13 de agosto de 1981).

STC 37/1981, de 16 de noviembre de 1981 (BOE núm. 285, de 28 de noviembre de 1981).

STC 2/1982, de 29 de enero de 1982 (BOE núm. 49 de 26 de febrero de 1982).

STC 15/1982, de 23 de abril de 1982 (BOE núm. 118 de 18 de mayo de 1982).

STC 16/1982, de 28 de abril de 1982 (BOE núm. 118 de 18 de mayo de 1982).

STC 49/1982, de 14 de julio de 1982, de 14 de julio de 1982 (BOE núm. 185 de 04 de agosto de 1982).

STC 80/1982, de 20 de diciembre de 1982. (BOE núm. 13 de 15 de enero de 1983)

STC 83/1982, de 22 de diciembre de 1982 (BOE núm. 13 de 15 de enero de 1983).

STC 72/1984, de 14 de junio de 1984 (BOE núm. 165 de 11 de julio de 1984).

STC 42/1986, de 10 de abril de 1986 (BOE núm. 102 de 29 de abril de 1986).

STC 84/1982, de 28 de mayo de 1992 (BOE núm. 157 de 01 de julio de 1992).

STC 3/1983 de 25 de enero de 1983 (BOE núm. 41 de 17 de febrero de 1983).

STC 6/1983, de 4 de febrero de 1983 (BOE núm. 58 de 09 de marzo de 1983).

STC 103/ 1983 de 22 de noviembre de 1983, (BOE núm. 298 de 14 de diciembre de 1983).

STC 41/1983, de 18 de mayo de 1983 (BOE núm. 144 de 17 de junio de 1983).

STC 51/1983, de 14 de junio de 1983 (BOE núm. 168 de 15 de julio de 1983).

STC 104/1983, de 23 de noviembre de 1983 (BOE núm. 298 de 14 de diciembre de 1983).

STC 110/1984, de 26 de noviembre de 1984 (BOE núm. 305 de 21 de diciembre de 1984).

STC 98/1985 de 29 de julio de 1985, (BOE núm. 194 de 14 de agosto de 1985).

STC 8/1986, de 21 de enero 1986, (BOE de 12 de febrero de 1986).

STC 63/1986, de 20 de julio de 1983 (BOE núm. 189 de 09 de agosto de 1983).

STC 19/1987 de 17 de febrero de 1987 (BOE núm. 54 de 04 de marzo de 1987).

STC 37/1987, de 26 de marzo de 1987 (BOE núm. 89 de 14 de abril de 1987).

STC 65/1987, de 21 de mayo de 1987 (BOE núm. 137 de 09 de junio de 1987).

STC 99/1987 de 11 de junio de 1987 (BOE núm. 152 de 26 de junio de 1987).

STC 126/1987, de 16 de julio de 1987 (BOE núm. 191 de 11 de agosto de 1987).

STC 160/1987, de 27 de octubre de 1987 (BOE núm. 271 de 12 de noviembre de 1987).

STC 45/1989, de 20 de febrero de 1989 (BOE núm. 52 de 02 de marzo de 1989).

STC 209/1988 de 10 de noviembre de 1988. (BOE Núm.297 de 12 de diciembre de 1988).

STC 50/1990, de 4 de octubre de 1990 (BOE núm. 266 de 06 de noviembre de 1990).

STC 65/1990, de 5 de abril de 1990 (BOE núm. 109 de 07 de mayo de 1990).

STC 76/1990, de 26 de abril. (BOE núm. 129, de 30 de mayo de 1990).

STC 150/1990, de 4 de octubre (BOE núm. 266 de 06 de noviembre de 1990).

STC 221/1991 de 25 de noviembre de 1991 (BOE núm. 312 de 30 de diciembre de 1991).

STC 75/1992, de 26 de abril de 1990 (BOE núm. 129 de 30 de mayo de 1990).

STC 197/1992, de 19 de noviembre de 1992 (BOE núm. 307 de 23 de diciembre de 1992).

STC 221/1992, de 11 de diciembre de 1992 (BOE núm. 16 de 19 de enero de 1993).

STC 237/1992, de 15 de diciembre de 1992 (BOE núm. 17 de 20 de enero de 1993).

STC 186/1993, de 7 de junio de 1993 (BOE núm. 159 de 05 de julio de 1993).

STC 173/1993 de 27 de mayo de 1993 (BOE núm. 147 de 21 de junio de 1993).

STC 3/1994, de 17 de enero de 1994 (BOE núm. 41 de 17 de febrero de 1994).

STC 31/1994, de 31 de enero de 1994 (BOE núm. 52 de 02 de marzo de 1994).

STC 116/1994, de 18 de abril de 1994 (BOE núm. 117 de 17 de mayo de 1994).

STC 143/1994, 9 de mayo de 1994 (BOE núm. 140 de 13 de junio de 1994).

STC 146/1994, de 12 de mayo de 1994 (BOE núm. 140 de 13 de junio de 1994).

STC 178/1994, de 16 de junio de 1994 (BOE núm. 163 de 09 de julio de 1994).

STC 193/1994, de 20 de junio de 1994 (BOE núm. 177 de 26 de julio de 1994).

STC 214/1994, de 14 de julio de 1994 (BOE núm. 197 de 18 de agosto de 1994).

STC 50/1995, de 23 de febrero de 1995 (BOE núm. 77 de 31 de marzo de 1995).

STC 93/1995, de 19 de junio de 1995 (BOE núm. 175 de 24 de julio de 1995).

STC 150/1995, de 23 de octubre de 1995 (BOE núm. 284 de 28 de noviembre de 1995).

STC 185/1995 de 5 de diciembre de 1995 (BOE núm. 11 de 12 de enero de 1996)

STC 134/1996, de 5 de octubre de 1992 (BOE núm. 260 de 29 de octubre de 1992).

STC 173/1996, de 31 de octubre de 1996 (BOE núm. 291 de 03 de diciembre de 1996).

STC 78/1997, de 21 de abril, de 21 de abril de 1997 (BOE núm. 121 de 21 de mayo de 1997).

STC 182/1997, de 28 de octubre de 1997 (BOE núm. 285 de 28 de noviembre de 1997). Voto particular del Magistrado don Pedro Cruz Villalón.

STC 227/1998, de 26 de noviembre de 1998 (BOE núm. 312, de 30 de diciembre de 1998).

STC 233/1999, de 16 de diciembre 1999 (BOE núm. 17 de 20 de enero de 2000).

STC 46/2000, de 14 de febrero de 2000 (BOE núm. 66 de 17 de marzo de 2000).

STC 83/2000, de 27 de marzo, de 27 de marzo de 2000 (BOE núm. 107 de 04 de mayo de 2000).

STC 104/2000, de 13 de abril de 2000 (BOE núm. 119 de 18 de mayo de 2000).

STC 194/2000, de 19 de julio de 2000 (BOE núm. 192 de 11 de agosto de 2000).

STC 215/2000, de 18 de septiembre de 2000 (BOE núm. 251 de 19 de octubre de 2000).

STC 223/2001, de 5 de noviembre de 2001 (BOE núm. 287 de 30 de noviembre de 2001).

STC 96/2002, de 25 de abril de 2002 (BOE núm. 122 de 22 de mayo de 2002).

STC 222/2004, de 29 de noviembre de 2004 (BOE núm. 3 de 04 de enero de 2005).

STC 49/2005, de 14 de marzo de 2005 (BOE núm. 93 de 19 de abril de 2005).

STC 121/2005, de 10 de mayo de 2005 (BOE núm. 136 de 08 de junio de 2005).

STC 189/2005, de 7 de julio de 2005 (BOE núm. 186 de 05 de agosto de 2005).

STC 91/2007, de 7 de mayo de 2007 (BOE núm. 137 de 08 de junio de 2007).

STC 90/2009, de 20 de abril de 2009 (BOE núm. 111 de 07 de mayo de 2009).

STC 155/2009, de 25 de junio de 2009 (BOE núm. 181 de 28 de julio de 2009).

STC 7/2010, de 27 de abril de 2010 (BOE núm. 129 de 27 de mayo de 2010).

STC 19/2012, de 15 de febrero de 2012 (BOE núm. 61 de 12 de marzo de 2012).

STC 37/2012, de 19 de marzo de 2012 (BOE núm. 88 de 12 de abril de 2012). Voto particular que formula el Magistrado don PABLO PÉREZ TREMPs a la Sentencia dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 9689-2009.

STC 192/2012, 29 de octubre de 2012 (BOE núm. 286 de 28 de noviembre de 2012).

STC 60/2013, de 13 de marzo de 2013 (BOE núm. 86 de 10 de abril de 2013).

STC 140/2013, de 8 de julio de 2013 (BOE núm. 183 de 01 de agosto de 2013).

STC 53/2014, de 10 de abril de 2014 (BOE núm. 111 de 07 de mayo de 2014).
STC 26/2015, de 19 de febrero de 2015 (BOE núm. 64 de 16 de marzo de 2015).
STC 49/2015, de 5 de marzo de 2015 (BOE núm. 85 de 09 de abril de 2015).
STC 62/2015, de 13 de abril de 2015 (BOE núm. 122 de 22 de mayo de 2015).
STC 108/2015, de 28 de mayo de 2015 (BOE núm. 159 de 04 de julio de 2015).
STC136/2015, de 11 de junio de 2015 (BOE núm. 160 de 06 de julio de 2015).

JURISPRUDENCIA SUPRANACIONAL

Sentencia de 13 de julio de 1962, caso 19/61 Mannesmann AG c. Alta Autorité, en Raccolta, 1992
Sentencia de 13 de julio de 1963, Asunto 13/1963, Gobierno de la República italiana en contra de la Comisión de la Comunidad Europea.
Sentencia de 11 de julio de 1989, caso 2865/87, Schröder, en Raccolta, 1989.
Sentencia de 19 de junio de 1980, casos acumulados 41/79 e.a. Testa, en Raccolta, 1980.
Sentencia 28 de marzo de 1996, Van Leeuwen C.32/67, ACF Belgium, C-191/94.
Sentencia de 26 de octubre 2006, Comisión/Estado Belga, C-199/05 Caso Alois Kibler jun/Land Baden-Württemberg. C 275/05.
Sentencia de 17 de julio de 1997 Asunto C-28/95. Caso A. Leur-Bloem C. Inspectur der Belastingdienst Ondernemingen Amsterdam 2, sobre la interpretación de la Directiva 90/434/ C.E.E.
Decisión de 11 de enero de 1937, 21 de noviembre de 1938. Caso U. S. v. Hudson, Welch
Decisión 12 de enero de 1981. Caso v. Henry et alii, y U. S. v. Darusmont.

ANEXO 1
MAPA TIPOLOGICO DE LOS IMPUESTOS CREADOS EN EL ECUADOR
ENTRE EL AÑO 2008 Y EL AÑO 2015

Simbología:

SRI: Servicio de Rentas Internas
 BCE: Banco Central del Ecuador
 SENA: Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador.

TERRITORIALIDAD

N: Nacional
 R: Regional
 P: Provincial
 C: Cantonal

ADMINISTRADOR

CN: Central
 DS: Descentralizado
 EX: De excepción

TARIFA

PG: Progresiva
 PP: Proporcional
 FJ: Fija
 MX: Mixta

N°	NOMBRE	AÑO	TERRITORIALIDAD					ADMINISTRADOR				TARIFA					LEY DE CREACIÓN
			N	R	P	C		C N	D S	E X		P G	P P	F J	M X		
TOTAL GENERAL 5			5	0	0	0		5	0	0		0	1	4	0		
01	Impuesto a la Renta único para la actividad bananera	2011 Vigente desde 2012	X					S R I						2%			Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. Registro Oficial N° 583 de Jueves 24 de Noviembre del 2011

N°	NOMBRE	AÑO	TERRITORIALIDAD					ADMINISTRADOR				TARIFA				LEY DE CREACIÓN
			N	R	P	C		C N	D S	E X		P G	P P	F J	M X	
02	Impuesto ambiental a la contaminación vehicular	2011 Vigente desde 2012	X					S R I					X			Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. Registro Oficial N° 583 de Jueves 24 de Noviembre del 2011
03	Impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables	2011 Vigente desde 2012	X					S R I						\$ 0,02 USD por botella		Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado. Registro Oficial N° 583 de Jueves 24 de Noviembre del 2011
04	Contribución por operaciones de crédito incluyendo el crédito diferido con tarjeta de crédito, de financiamiento, de compra de cartera, de descuentos de letras de cambio y operaciones de reporto con las entidades del sector financiero privado ⁹⁶¹ .	2014	X					BCE 962						5%		Código Orgánico Monetario y Financiero Registro Oficial N° 332 de 12 de septiembre de 2014

⁹⁶¹ Los recursos de esta contribución serán destinados al financiamiento de la atención integral del cáncer. El financiamiento a favor de los diferentes núcleos de la Sociedad de Lucha contra el Cáncer –SOLCA- será transferido por el Ministerio de Salud Pública de forma trimestral y anticipada. En el año 2008 se derogó el impuesto impuesto del 0,5% a las operaciones crediticias que existía desde el año de 1980 en la para la Transformación Económica del Ecuador. El impuesto gravaba el 1% para las operaciones crediticias extranjeras, el 0,5% se destinaba a SOLCA, Sociedad de Lucha contra el CANCER y el 0,5% restante para entidades indicadas en el Decreto supremo 357.

⁹⁶² Las entidades del sector financiero privado actuarán como agentes de retención de esta contribución. Los montos recaudados serán depositados diariamente, con un rezago de hasta 48 horas, por los agentes de retención en la Cuenta Única del Tesoro Nacional.

N°	NOMBRE	AÑO	TERRITORIALIDAD					ADMINISTRADOR				TARIFA					LEY DE CREACIÓN
			N	R	P	C		C N	D S	E X		P G	P P	F J	M X		
05	Tasa por compras por internet, a través del sistema 4x4. Envío de paquetes desde el extranjero hacia el Ecuador de paquetes cuya mercadería no supera los 400 dólares o los 4 kilogramos de peso.	2014	X					S E N A E						\$ 42 USD			Resolución COMEX No.023-2014. Consejo de Comercio Exterior (COMEX)
06	Sobre tasa a las importaciones de productos varios. Alimentos, bebidas, azucarados, textiles, artículos de uso personal, útiles escolares, maquinarias, materiales de construcción, herramientas y accesorios para vehículos.	2015	X					S E N A E						Entre el 5% y el 45%			Resolución COMEX No.011-2015. Consejo de Comercio Exterior (COMEX)

Cuadro N° 1

Nota: Cuadro de elaboración propia⁹⁶³.

Fuente primaria: Registro Oficial. Órgano oficial del Gobierno para la publicación y promulgación del ordenamiento jurídico.

⁹⁶³ Este cuadro es de elaboración propia; mas, se inspira en el mapa tipológico de los 80 impuestos vigentes en el Ecuador hasta el año 2008, de EUGENIO JARAMILLO VEGA para la obra *Sinceramiento Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones CEP, 2012, p. 51. Toda la información ha sido confirmada en la fuente primaria del Registro Oficial.

ANEXO 2
EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO DE ACUERDO
A LA DISTRIBUCION DE LOS TRIBUTOS VIGENTES

	TOTAL NACIONAL EN NUMEROS	TOTAL NACIONAL EN PORCENTAJES
TOTAL DE TRIBUTOS⁹⁶⁴	159	100 %
A.- Impuestos	83	52,20 %
Nacionales	57	
Regionales	2	
Provinciales	15	
Cantoniales	9	
B.- Tasas	59	37,11 %
Nacionales	31	
Regionales	1	
Provinciales	2	
Cantoniales	25	
C.- Contribuciones de mejoras	12	7,55 %
Regionales	1	
Provinciales	2	
Cantoniales	9	
D.- Parafiscales	5	3,14 %

Cuadro N° 2

Nota: Cuadro de elaboración propia⁹⁶⁵.

Fuente primaria: Registro Oficial. Órgano oficial del Gobierno para la publicación y promulgación del ordenamiento jurídico.

⁹⁶⁴ Excepto derechos arancelarios y tarifas de salvaguarda. La tasa por compras por internet, a través del sistema cuatro por cuatro (4x4) se contabiliza como tasa nacional.

⁹⁶⁵ Este cuadro se inspira en la estructura propuesta en el mapa tipológico de Jaramillo Vega E.: óp. cit., p. 9, que contenía información hasta el año 2008; los datos consignados por el autor fueron verificados en la fuente primaria del Registro Oficial previa la elaboración de esta matriz. La información de los impuestos creados entre los años 2008 y 2015 se consultó en la misma fuente primaria.

ANEXO 3
CUADRO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN EL ECUADOR EN 2015

DISPERSIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA		
ADMINISTRADOR TRIBUTARIO	CANTIDAD DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS	
Administración centralizada		4
SRI (Servicio de Rentas Internas)	1	
SENAE (Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador) ⁹⁶⁶	1	
Banco Central	1	
DAC (Dirección de Aviación Civil)	1	
Administración descentralizada		246
Municipios	222	
Consejos Provinciales	24	
Administración de excepción		25
IESS (Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social)	1	
Cuerpos de Bomberos	1	
Universidad Estatal de Guayaquil	1	
Junta de Beneficencia de Guayaquil	1	
Comisión de Tránsito del Guayas	1	
Empresas eléctricas de distribución	19	
Parque Nacional Galápagos	1	
Administración privada		35
Centros Agrícolas Cantonales	1	
Empresas aéreas internacionales	10	
Federación y Colegios de Abogados	24	
TOTAL DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS		310

Cuadro: 3

Fuente directa: Cuadro elaborado por JARAMILLO VEGA E. A., en *Sinceramiento Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones CEP, 2012, p. 28.

Fuente primaria: Registro Oficial. Órgano Oficial del Gobierno para la publicación y promulgación del ordenamiento jurídico.

⁹⁶⁶ En el texto original de JARAMILLO VELA, se hace constar a la CAE (Corporación Aduanera Ecuatoriana), entidad que fue sustituida por el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador SENAE, mediante la aprobación del Código Orgánico de la producción, comercio e inversiones, publicado en el Suplemento del Registro Oficial N° 351 de 29 de diciembre de 2010.